

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Aspekty dlouhodobého hmotného majetku v účetnictví podnikatelských
subjektů dle české legislativy a IAS/IFRS

Aspects of Tangible Fixed Assets in Accounting of Entrepreneurial
Subjects according to the Czech Legislation and IAS/IFRS

Student: David Štreit

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Michal Krajňák

Ostrava 2013

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání bakalářské práce

Student: **David Štreit**

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně

Specializace: 00 Účetnictví a daně

Téma: **Aspekty dlouhodobého hmotného majetku v účetnictví podnikatelských subjektů dle české legislativy a IAS/IFRS**
Aspects of Tangible Fixed Assets in Accounting of Entrepreneurial Subjects according to the Czech Legislation and IAS/IFRS

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Charakteristika a klasifikace dlouhodobého majetku
3. Vymezení dlouhodobého majetku dle IAS/IFRS
4. Analýza dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele* 2012. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 440 s. ISBN 978-80-7263-726-3.

KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. vyd. Praha: Bova Polygon, 2012. 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.

KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Michal Krajňák**

Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 10.05.2013



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlášení o vypracování práce

„Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh vypracoval samostatně. Přílohu č. 1, danou mi k dispozici, jsem samostatně doplnil“.

V Ostravě dne: 10.5.2013


.....

jméno a příjmení studenta

Obsah

1 Úvod	5
2 Charakteristika a klasifikace dlouhodobého majetku	6
2.1 Charakteristika dlouhodobého majetku	6
2.2 Ocenění a pořízení dlouhodobého majetku	8
2.3 Odpisování dlouhodobého majetku	10
2.3.1 Účetní odpisy	11
2.3.2 Daňové odpisy	12
2.4 Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku	14
2.5 Technické zhodnocení a opravy dlouhodobého hmotného majetku	15
2.6 Rezervy	16
2.6.1 Tvorba rezervy	17
2.6.2 Čerpání rezervy	17
3 Vymezení dlouhodobého majetku dle IAS/IFRS	19
3.1 Definice dlouhodobých aktiv	19
3.2 Vymezení dlouhodobých aktiv	20
3.3 Uznání dlouhodobých aktiv	21
3.4 Ocenění dlouhodobých aktiv	22
3.4.1 Ocenění v době pořízení	22
3.4.2 Ocenění v průběhu držení aktiva	23
3.5 Oceňovací modely	23
3.6 Problematika odpisování dle IFRS	26
3.6.1 Metody odpisování	28
3.6.2 Snížení hodnoty majetku	29
3.7 Vyřazení a zveřejnění dlouhodobého majetku	30
4 Analýza dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti	32
4.1 Dlouhodobý hmotný majetek dle IFRS a jeho srovnání s českými účetními předpisy	32
4.2 Charakteristika společnosti	34
4.2.1 Přehled dlouhodobého hmotného majetku ve společnosti	35
4.3 Odpisování stroje	36
4.3.1 Lineární účetní odpisy	36
4.3.2 Komponentní metoda odpisování	39

4.4	Administrativní budova.....	42
4.5	Srovnání metod odpisování u osobního automobilu	44
4.6	Prodej výrobního zařízení	48
4.7	Aplikace vybraných položek dlouhodobého hmotného majetku v rozvaze v roce 2011	50
5	Závěr.....	53
	Seznam použité literatury.....	55
	Seznam zkratek	57
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Dlouhodobý hmotný majetek patří mezi aktiva podniku, bez kterých se dnes žádná firma neobejde. Podstatná část aktiv každé společnosti je tvořena právě hmotným majetkem, jehož povaha je víceletá a podoba stálá. Velikost dlouhodobého hmotného majetku je ovlivněna velkým množstvím faktorů – např. obor podnikání, od kterého se odvíjí povaha a také struktura jednotlivých složek aktiv podniku. Organizace považuje hmotný majetek za předmět, prostřednictvím kterého může vykonávat svoji podnikatelskou činnost, fungovat a uspokojovat tak potřeby svých zákazníků na příslušných trzích.

Již v padesátých letech minulého století byly zaznamenány první snahy globalizace, která se v účetnictví projevovala jako harmonizace, což je snaha o sladění vykazovaných informací v účetnictví. Evropská unie se snaží o to, aby účetní zásady a postupy účetních jednotek harmonizovaly a byly tudíž srovnatelné v různých státech, což vede k lepší srozumitelnosti a vyšší vypovídací schopnosti účetnictví. Problematika používání IFRS (International Financial Reporting Standards) je dnes velmi aktuální i pro české společnosti, neboť některé z nich vedou své účetnictví nejen v souladu s českými účetními předpisy, ale i Mezinárodními účetními standardy.

Cílem bakalářské práce je blíže specifikovat problematiku dlouhodobého hmotného majetku z pohledu české legislativy a z pohledu IFRS - mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Bakalářská práce je rozdělena do dvou základních částí – teoretická a analytická část. Teoretická část se věnuje detailnímu vymezení dlouhodobého majetku jak z pohledu IFRS, tak z pohledu českých účetních standardů. Zde je nutné poznamenat, že dlouhodobý hmotný majetek je v IFRS řešen v několika standardech, které se odvíjí od záměrů držení dlouhodobého hmotného majetku. Analytická část bakalářské je již zaměřena na konkrétní analýzu majetku podniku. V práci jsou použity metody deskripce, analýzy, syntézy a komparace.

2 Charakteristika a klasifikace dlouhodobého majetku

Tato kapitola se zabývá vymezením dlouhodobého majetku z účetního i daňového pohledu. Vysvětlena je úloha dlouhodobého majetku pro podnikatelský subjekt v rámci jeho podnikatelské činnosti. Pomocí metody popisu, analýzy a komparace je charakterizován dlouhodobý majetek od vlastního pořízení majetku až po jeho vyřazení, včetně zachycení opotřebení.

2.1 Charakteristika dlouhodobého majetku

Základní právní normou, která reguluje účetnictví v České republice, je *zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví*. Vyhlášky a české účetní předpisy patří mezi tzv. podzákonné normy, které upravují již konkrétní účetnictví jednotlivých podniků, přičemž v potaz se zde bere jejich specifikace a zvláštnosti. Účetnictví podnikatelských jednotek se řídí dle následujících právních norem:

- *vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška o účetnictví“),*
- *zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“)*
- *české účetní předpisy pro účetní jednotky (dále jen „ČÚP“).¹*

Jak je na první pohled patrné, ČÚP jsou na nejnižším stupni a ve své podstatě navazují na zákon o účetnictví a na zmíněnou vyhlášku. ČÚP specifikují postupy a metody účtování v oblastech, které jsou v rámci vyšších norem řešeny nedostatečným způsobem anebo nejsou řešeny vůbec. Dlouhodobý hmotný majetek je v ČÚP obsažen v těchto standardech: ČÚP č. 013 (dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek), ČÚP č. 001 (účty a zásady účtování na účtech), ČÚP č. 004 (rezervy) a ČÚP č. 005 (opravné položky).²

Účtování dlouhodobého hmotného majetku je upraveno českými účetními standardy pro podnikatele, a to především v ČÚP č. 013, který nese název „*Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek*“. V tomto standardu jsou obsaženy pravidla pro odpisování, oceňování

¹ Hradecký (2008, s. 47).

² MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *České účetní standardy - platné pro rok 2012* [online].

Ministerstvo financí České republiky [12. 9. 2012]. Dostupné z:

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_vf_pravpred_platna_leg_standardy_66831.html

a jsou zde uvedeny také postupy účtování. Co se týče přesného vymezení dlouhodobého hmotného majetku, je uvedeno v § 7 prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví. Další důležité informace je možné nalézt v zákoně o účetnictví.³

Dlouhodobý hmotný majetek je možné vymezit prostřednictvím jeho hmotné podstaty a doby použitelnosti, která musí být minimálně v délce jednoho roku. Účetní jednotka si může v rámci své vnitřní směrnice stanovit přesný peněžní limit, ve kterém bude daný majetek uznáván jako dlouhodobý. Co se týče *zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále jen „zákon o daních z příjmu“)*, je zde uvedena hranice pro výši vstupní ceny a to 40 000 Kč, přičemž je nutné uvést, že velké množství organizací tento limit akceptuje a využívá.⁴

Dle § 7 prováděcí vyhlášky je možné za dlouhodobý hmotný majetek považovat:

- *stavby,*
- *pozemky,*
- *samostatné movité věci a soubory movitých věcí,*
- *dospělá zvířata a jejich skupiny,*
- *pěstelské celky trvalých porostů,*
- *ostatní dlouhodobý hmotný majetek (např. umělecká díla).*⁵

V praxi je dlouhodobý hmotný majetek uveden a účtován v účtové třídě 0 – Dlouhodobý majetek (02 – *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný* a 03 – *Dlouhodobý majetek neodpisovaný*). Součástí dlouhodobého majetku neodpisovaného jsou umělecká díla, pozemky a v neposlední řadě také sbírky. Důvodem, proč se tento majetek neodpisuje, je fakt, že hodnota majetku v čase neklesá – naopak roste a cena tedy vzrůstá. Do odpisovaného majetku je poté možné zahrnout zbývající hmotná aktiva. Dle příslušné prováděcí vyhlášky patří do dlouhodobého hmotného majetku také oceňovací rozdíl k nabytému majetku, poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek či nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, který je do majetku účetní jednotky zahrnován od data pořízení do data uvedení do stavu způsobilého užívání.⁶

Dlouhodobým hmotným majetkem se může stát taková věc, která vykazuje způsobilost k užívání, což je nutné zmínit. Způsobilost se prokazuje dokončením věci

³ Hradecký (2008, s. 56).

⁴ Kovanicová (2012, s. 219).

⁵ BUSINESS CENTER. *Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví* [online]. BUSINESS CENTER. [27. 11. 2012]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>

⁶ BUSINESS CENTER. *Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví* [online]. BUSINESS CENTER [12. 12. 2012]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>

a splněním technických funkcí a také povinností, které jsou stanoveny zvláštním právními předpisy. Toto je nazýváno jako „způsobilost k provozu“.⁷

2.2 Ocenění a pořízení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý hmotný majetek je oceňován dle § 25 a § 27 zákona o účetnictví, a dále § 47 a § 61 příslušné vyhlášky k zákonu o účetnictví. Oceňování dlouhodobého majetku se odvíjí především od způsobu jeho pořízení a cena majetku je určena dle toho, jak byl dlouhodobý hmotný majetek získán – nákup, vlastní výroba či dar.⁸

Velmi často dochází v účetní jednotce k nabytí majetku v rámci úplatného pořízení od dodavatele, které je externí. V tomto případě je dlouhodobý hmotný majetek oceněn prostřednictvím pořizovací ceny, jejíž součástí je cena pořízení a tzv. vedlejší pořizovací náklady. Do těchto nákladů je možné zahrnout náklady, které věcně souvisí s pořízením daného majetku. Pořizovací náklady jsou uvedeny ve vyhlášce o účetnictví a mezi ty nejdůležitější je možné zařadit např. clo, pojištění, náklady na dopravu a také projektové práce. Zde je nutné uvést, že naopak součástí pořizovacích nákladů nejsou kurzové rozdíly, údržba, opravy, školení pracovníků či smluvní pokuty.⁹

Reprodukční pořizovací cena je využívána v případech, kdy dochází k darování majetku či k jeho novému zjištění, pokud majetek nebyl v rámci účetnictví ještě zachycen. Jedná se o cenu, za kterou byl daný majetek oceněn a to v době, kdy se o něm reálně účtuje. Prostřednictvím reprodukční pořizovací ceny je oceněn vklad dlouhodobého majetku s výjimkou případů, kdy je daný vklad oceněn prostřednictvím společenské smlouvy, popřípadě zakladatelské listiny.¹⁰

Dle § 25 odst. 4 písm. d) zákona o účetnictví se vlastními náklady rozumí veškeré přímé a nepřímé náklady, které souvisí s tvorbou dlouhodobého hmotného majetku prostřednictvím vlastní činnosti v rámci vlastní režie. V tomto případě se jedná o vlastní náklady, které v sobě zahrnují činnosti přímo související s výrobou.¹¹

V Tab. 2.1 uvedené níže jsou vymezeny náklady související s pořízením (v negativním a pozitivním slova smyslu).

⁷ BUSINESS CENTER. *Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví* [online]. BUSINESS CENTER [12. 12. 2012]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>

⁸ PODNIKATEL. *Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Podnikatel cz* [online]. PODNIKATEL [20. 12. 2012]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/zakony/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele/dlouhodoby-nehmotny-a-hmotny-majetek/>

⁹ Kovanicová (2012, s. 184).

¹⁰ Tamtéž, s. 228.

¹¹ Tamtéž, s. 228.

Tab. 2.1 – Definice nákladů souvisejících s pořízením majetku

Pozitivní vymezení	Negativní vymezení
Úroky z úvěru	Kurzové rozdíly
Náklady na přípravu a zabezpečení	Opravy a údržba
Geologické, průzkumné, geodetické a projektové práce (včetně variant řešení), clo, montáž, dopravné, umělecká díla tvořící část stavby	Náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku, které vznikají po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání
Zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání	Náklady na zaškolení pracovníků
Vyřazení stávajících staveb či jejich částí v důsledku nové výstavby	Náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami
Konzervační, zabezpečovací a udržovací práce při zastavení pořizování majetku a nekonzervační práce (pokračování).	Smluvní pokuty a úroky z prodlení (sankce)

Zdroj: Vlastní zpracování: BUSINESS CENTER. *Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví* [online]. BUSINESS CENTER [27. 11. 2012]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>

Pořízení dlouhodobého majetku, je možné realizovat prostřednictvím pěti způsobů:

- *nákup (dodavatelský způsob),*
- *vlastní činnost,*
- *vklad od jiné osoby,*
- *bezúplatné nabytí,*
- *převod majetku z osobního vlastnictví do podnikání.*¹²

V případě nákupu jsou náklady související s pořízením na vrubu účtové skupiny 04, což je nedokončený nehmotný a hmotný majetek. Poté, co se majetek stane způsobilým k užívání, je nutné jej převést do skupiny 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný nebo 03 – Dlouhodobý majetek neodpisovaný. V praxi je možné setkat se s případy, kdy je majetek v organizaci pořízený bez vedlejších nákladů. Pokud dojde k této skutečnosti, může být

¹² Kovanicová (2012, s. 234).

majetek ihned účtován do skupiny 02 a 03. Financování majetku, který je pořízován nákupem, je možné peněžními prostředky či úvěrem.¹³

V rámci tvorby majetku vlastní činností dochází ke vzniku nákladů, které se účtují na vrub účtové třídy 05 – Náklady. S pořízením tohoto majetku vzniká také výnos, který se účtuje na skupinu 62 – Aktivace, a to proto, že tímto krokem dochází k růstu hodnoty aktiv. Velmi často je možné se setkat s bezúplatným nabytím majetku, potažmo vkladem od jiné osoby. Tyto dvě situace se účtují na skupinu 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy. Pokud podnikatel do společnosti převádí svůj majetek z osobního vlastnictví, je nutné tuto skutečnost zaúčtovat ve prospěch ze skupiny 49 – Individuální podnikatel. Z výše uvedeného vyplývá, že ve všech zmíněných případech je nejdříve nutné účtovat na vrub skupiny 04 a poté, při převodu majetku do užívání, pak do skupiny 02 a 03.¹⁴

2.3 Odpisování dlouhodobého majetku

Je více než jasné, že během držení aktiv dochází k postupnému opotřebení a to jak z fyzického, tak i morálního hlediska. Odpisy vyjadřují opotřebení majetku účetní jednotky a ve skutečnosti se jedná o zhoršení stavu tohoto majetku, přičemž opotřebení majetku se vyjadřuje prostřednictvím odpisů. V rámci účetnictví se odpisy projeví jako trvalé snížení hodnoty majetku.

Funkce odpisů dlouhodobého majetku jsou následující:

- *vyjádření postupného opotřebení dlouhodobého majetku,*
- *forma nákladu, který nevede k výdaji peněžních prostředků,*
- *interní vlastní zdroj financování podniku.*¹⁵

V případě zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (*dále jen „zákon o daních z příjmu“*), existují také daňové odpisy.¹⁶ *Dle české legislativy se rozlišují následující metody odpisování znázorněné v Obr. 2.1.*

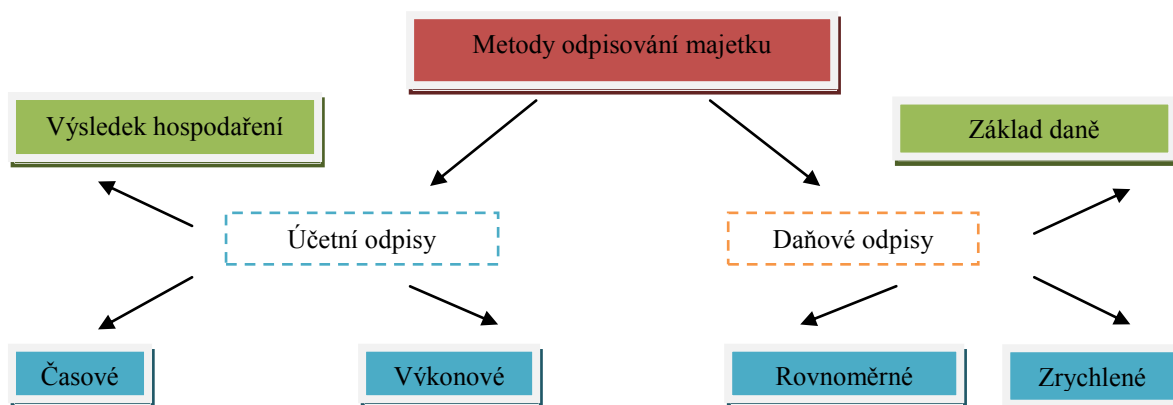
¹³ TPA HORWATH NOTIA AUDIT, (2011, s. 46).

¹⁴ Tamtéž, s. 50.

¹⁵ Šiman, Petera (2010, s. 55).

¹⁶ Tamtéž, s. 55.

Obr. 2.1 – Metody odpisování



Zdroj: Vlastní zpracování: Šiman, Petera (2010, s. 60).

Proč se vůbec oddělují daňové a účetní odpisy? Cílem každého podnikatele je, aby co nejdříve mohl o vynaložené náklady snížit daňový základ. Hranice, které jsou definovány daňovými orgány, je nutné respektovat. Stanovení účetních odpisů se odvíjí od rozhodnutí managementu podniku a slouží k reálnému zobrazení skutečnosti, což je nutné zmínit. V případě daňových odpisů je nutné brát v potaz výši daňových odpisů, která je daná.¹⁷

2.3.1 Účetní odpisy

Zákon o účetnictví je v případě účetních odpisů dosti benevolentní a při jejich stanovení ponechává organizaci určitou volnost. U účetních odpisů není stanovena doba odpisování, ale je nutné poznamenat, že tato lhůta nesmí být kratší než jeden rok. Organizace si účetní odpisy stanoví zcela sama – nejčastěji dle předpokládané životnosti či výkonnosti. Účetní jednotka si tedy dle dostupných informací stanoví velikost odpisů a tím vyjádří trvalé snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku. Velmi důležitá je povaha majetku a vlastnická práva.¹⁸

V praxi se využívá rovnoměrná forma účetních odpisů, kdy se u předpokládané doby životnosti odhadne doba použití a poté je odpisová částka vydělena roky životnosti. Dále může společnost použít také zrychlené odpisování, v rámci kterého se v prvních letech odpisuje vyšší částka a ta se postupně snižuje. Odpisy musí dosahovat hodnoty pouze do výše ocenění majetku v rámci účetnictví dané účetní jednotky. V souvislosti s odpisy dochází k účtování oprávek, což je souhrn odpisů k určitému datu. Odpisy se tudíž účtují ve prospěch skupiny 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku, a naopak na vrub účtové skupiny

¹⁷ Šiman, Petera (2010, s. 58).

¹⁸ Randáková (2009, s. 45).

55 – Odpisy. V účetné skupině 08 lze nalézt odpisy za celé období používání příslušného majetku.¹⁹

Povinností organizace je sestavit a neustále aktualizovat odpisový plán, dle kterého je majetek v účetní jednotce odpisován během svého používání. Zde je nutné upozornit na to, že součástí odpisového plánu je zvolená metoda odpisování, průběh odpisování a využívané postupy odpisování. Pokud jsou oprávky odečteny od pořizovací ceny, je možné hovořit o tzv. zůstatkové ceně dlouhodobého hmotného majetku. Během účetního odpisování může účetní jednotka zohlednit i předpokládanou zbytkovou hodnotu, což je zdůvodnitelná kladná odhadovaná hodnota majetku, kterou by mohla organizace získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku a to po odečtení nákladů souvisejících s vyřazením.²⁰

2.3.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy jsou přesně definovány zákonem a blíže specifikují, v jaké výši bude daný majetek odpisován a za jakou dobu bude zcela odepsán. V prvním roce odpisování je majetek zařazen do příslušné odpisové skupiny.

Tab. 2.2 zobrazuje šest odpisových skupin.

Tab. 2.2 – Odpisové skupiny

Odpisová skupina	Příklad	Doba odpisování
1	Zemědělské stroje, kancelářské stroje, počítače	3
2	Osobní a nákladní automobily, motocykly	5
3	Ocelové konstrukce, lodě, lokomotivy a některý kolejový vozový park	10
4	Věže, stožáry, komíny, některé budovy ze dřeva a plastů	20
5	Dálnice, silnice, nádrže, byty a nebytové prostory, budovy	30
6	Budovy hotelů, obchodních domů, muzea, knihovny, školy, budovy administrativní	50

Zdroj: DAŇAŘI ONLINE, *Doba odpisování* [online]. DAŇAŘI ONLINE [29. 11. 2012]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/sazby--vzory--tabulky/test/uzitecne-tabulky/odpisy/>

¹⁹ Randáková (2009, s. 51).

²⁰ BUSINESS CENTER. *Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví* [online]. BUSINESS CENTER. [5. 1. 2013]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>

Po zařazení do příslušné odpisové skupiny, ve které je přesně stanovena délka odpisování, musí účetní jednotka zvolit metodu, prostřednictvím které bude dlouhodobý hmotný majetek odpisován. V tomto případě je možné hovořit o tzv. rovnoměrném či zrychleném odpisování. Způsob metody již není možné během odpisování měnit, na což je nutné upozornit. Může dojít ale k přerušení odpisování. U rovnoměrného odpisování jsou přesně specifikovány maximální roční odpisové sazby, přičemž odpisy je možné vypočítat jako jednu setinu součinu vstupní (či zvýšené vstupní ceny) a přiřazené roční odpisové sazby. Pod pojmem „zvýšená vstupní cena“ je možné si představit pořizovací cenu, která je zvýšena o technické zhodnocení.²¹

Vzorec pro rovnoměrné odpisování (1) vypadá následujícím způsobem²²:

$$\text{Odpis} = VC \cdot \text{odpisová sazba}, \quad (1)$$

kde VC je vstupní cena.

Zrychlené odpisování je upraveno zákonem o dani z příjmu a při výpočtu těchto odpisů jsou jednotlivým odpisovým skupinám přiřazeny příslušné koeficienty. V prvním roce jsou vždy odpisy nejvyšší, přičemž v dalších letech dochází k jejich postupnému snižování. Při výpočtu zrychlených odpisů musí znát účetní jednotka vstupní cenu, poté se již počítá se zůstatkovou cenou. Koeficienty jsou přesně stanoveny.

Vzorec pro výpočet odpisů (2) a (3) je uvedený níže²³:

$$\text{odpis 1. roku} = \frac{VC}{k}, \quad (2)$$

kde VC je vstupní cena a k koeficient pro první rok odpisování majetku.

$$\text{Odpis v následujících letech} = \frac{2 \cdot ZC}{k-n}, \quad (3)$$

Kde ZC je zůstatková cena, k koeficient pro další roky odpisování a n počet let odpisování majetku.

Koeficienty jsou uvedeny v Tab. 2.3.

²¹ Randáková (2009, s. 53).

²² Pelc (2011, s. 27).

²³ Tamtéž, s. 38.

Tab. 2.3 – Koeficienty pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	1. rok odpisování	Další roky odpisování	Zvýšená zůstatková cena
1	4	5	4
2	6	7	6
3	12	13	12
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: Vlastní zpracování, Randáková (2009, s. 54).

Některé podniky v České republice mohou využít např. daňové odpisy zároveň jako účetní, což je také velmi časté. Z teoretického hlediska se tento způsob odpisování dlouhodobého hmotného majetku nedoporučuje.

2.4 Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý hmotný majetek je možné vyřadit z účetnictví v případě, že je již zcela opotřeben anebo se v podniku přestal používat.

Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku probíhá následujícími způsoby:

- *likvidace (vliv opotřebení),*
- *manko či škoda,*
- *bezúplatný převod,*
- *prodej,*
- *přeřazení do osobního užívání,*
- *darováním, apod.* ²⁴

Každá ze zmíněných variant vyřazení dlouhodobého hmotného majetku má poněkud odlišný způsob zaúčtování na vrubové straně. Pokud v praxi nastane případ, že majetek je již zcela odepsán, je to velmi jednoduché a vyřazení se zaúčtuje pouze ve prospěch majetkového účtu v souvztažnosti na vrub účtu oprávek. Může ale nastat také případ, že oprávek jsou mnohem nižší než vstupní cena majetku, a v tomto okamžiku postupuje účetní jednotka naprosto jiným způsobem. Organizace musí nejdříve zaúčtovat zbytek zůstatkové ceny a to ve prospěch účtové skupiny 08 – Oprávek k dlouhodobému hmotnému majetku, a na vrub účtu, který se odvíjí od způsobu vyřazení majetku. V případě neodpisovaného majetku jsou tato

²⁴ TPA HORWATH NOTIA AUDIT (2011, s. 58).

aktiva vyřazována v pořizovací ceně (přes nákladové účty, nikoliv přes účtovou skupinu 08).
25

Vyřazení dlouhodobého majetku zásadním způsobem ovlivní výsledek hospodaření organizace. Do jaké míry tento majetek ovlivní jednotlivé položky, se odvíjí od zůstatkové ceny dlouhodobého hmotného majetku a příslušným výnosem plynoucím z vyřazení tohoto aktiva.²⁶

2.5 Technické zhodnocení a opravy dlouhodobého hmotného majetku

*„Technické zhodnocení dlouhodobého majetku je oblast, ve které je daňový pohled na problematiku určující i pro oblast účetnictví. Pojem technické zhodnocení je definován dle § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), a tato definice je tudíž závazná i pro účetní řešení vynaložených výdajů na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku“.*²⁷

Z praxe je jasné, že pokud je dlouhodobý hmotný majetek používán a držen vlastníkem již delší dobu, může dojít ke vzniku situací, kdy bude nutné majetek upravit a zlepšit či zefektivnit. Toto „vylepšení“ majetku se nazývá z odborného hlediska jako „technické zhodnocení“.²⁸

Pod technickým zhodnocením je možné si představit:

- *přístavbu,*
- *nástavbu,*
- *stavební úpravy,*
- *modernizace,*
- *či rekonstrukce majetku.*²⁹

Aby se jednalo o technické zhodnocení, musí být částka vyšší než 40 000 Kč. Tato částka vstupuje do nákladů formou odpisu. Pokud byla hodnota TZH do 40 000 Kč, je možné částku zachytit ihned do nákladů. Co se týče účetních předpisů, tak ty minimální hranici technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku nespecifikují ani nevyžadují.

²⁵ TPA HORWATH NOTIA AUDIT (2011, s. 60).

²⁶ Tamtéž, s. 61.

²⁷ DAŇAŘI ONLINE. *Technické zhodnocení a opravy dlouhodobého majetku*. [online]. DAŇAŘI ONLINE [29. 11. 2012]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2342v3099-technicke-zhodnoceni-a-opravy-dlouhodobeho-majetku/>

²⁸ TPA HORWATH NOTIA AUDIT (2011, s. 65).

²⁹ BUSINESS CENTER. *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů*. [online]. BUSINESS CENTER [15. 11. 2012]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>

Technické zhodnocení zvyšuje hodnotu majetku podniku, a tudíž se zaúčtuje naprosto stejně jako pořízení dlouhodobého majetku, a tím dojde ke zvýšení pořizovací ceny aktiva.³⁰

V praxi není možné zařadit technické zhodnocení do nákladů jednorázově a to z jednoho prostého důvodu – účetní jednotka by si neadekvátním způsobem ovlivňovala hospodářský výsledek. Zde se postupuje tak, že účetní jednotka nejprve zaúčtuje pořizovací cenu majetku a poté technické zhodnocení zaúčtuje prostřednictvím odpisů. Za technické zhodnocení je považováno i vícenásobné technické zhodnocení, ke kterému mohlo dojít v jednom zdaňovacím období, což znamená, že během daného účetního období je možné dlouhodobý hmotný majetek rekonstruovat, modernizovat, apod. O tuto hodnotu je poté navýšena pořizovací cena dlouhodobého majetku. V této souvislosti je nutné zaměřit pozornost na správné určení a velmi časté zaměňování technického zhodnocení za opravy či údržby.³¹

2.6 Rezervy

Oblast rezerv je specifikována v ČSÚ č. 004 – Rezervy, přičemž v potaz se zde berou také daňové zákony, především *zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu (dále jen „zákon o rezervách“)*. V tomto případě je rezerva daňově uznatelným nákladem, pokud jsou splněny všechny podmínky stanovené zákonem. Tvorba rezervy je zaúčtována na vrub nákladů, její čerpání či zrušení se účtuje naopak. Zmíněná rezerva je spíše považována za rezervu daňovou, nikoliv rezervu účetní. V roce 2009 došlo k novelizaci zákona č. 2/2009 Sb., která upravila a také doplnila § 7 zákona o rezervách. Tento zákon jasně specifikuje, že peněžní prostředky, které se využívají pro tvorbu rezerv, musí být v bance uloženy na zcela samostatný účet. Dále musí být rezerva čerpána pouze na účely, pro které byla původně vytvořena.³²

Účetní jednotka musí vždy počítat s nepředvídatelnými riziky a akceptovat ztráty, které s těmito riziky souvisí, a které se týkají závazků a majetku společnosti. K tomuto účelu se využívají v organizaci rezervy, které jsou upravené dle zákona o účetnictví. Dle příslušného zákona je možné za rezervu považovat:

³⁰ Randáková (2009, s. 60).

³¹ Tamtéž, s. 62.

³² TPA HORWATH NOTIA AUDIT, (2011, s. 70).

- *rezerva na daň z příjmu,*
- *rezerva na ztráty a rizika,*
- *rezerva na restrukturalizaci,*
- *technická rezerva,*
- *rezerva na důchody, apod.* ³³

Rezervy jsou určeny ke krytí budoucích závazků či výdajů příslušné účetní jednotky. Zde musí být znám účel, pravděpodobnost, že nastanou a ve většině případů není známa část ani datum, kdy k těmto skutečnostem dojde. ³⁴

2.6.1 Tvorba rezervy

Jak už bylo zmíněno v předcházejícím textu, tvorba rezervy je upravena zákonem o rezervách, který řeší výdaje na zajištění, tvorbu, dosažení a udržení příjmů. Tvorba rezervy na dlouhodobý hmotný majetek může být daňově uznatelná pouze v těchto případech:

- *je tvořena k hmotnému majetku,*
- *upravuje ji zákon o daních z příjmu,*
- *je odpisován pět let a více,*
- *tvoří ji poplatník daně z příjmu (má k majetku vlastnické právo a právo hospodaření),*
- *tvoří ji poplatník, který v dané době prochází oddlužením a reorganizací,*
- *jde o opravu, ne o technické zhodnocení.* ³⁵

Zákon definuje maximální dobu, po kterou může být rezerva tvořena. U majetku, který je zařazený do 2. odpisové skupiny, je to 3 zdaňovací období, u 3. odpisové skupiny 6 zdaňovacích období, u 4. odpisové skupiny 8 zdaňovacích období a u 5. odpisové skupiny je to 10 zdaňovacích období. ³⁶

2.6.2 Čerpání rezervy

Rezervy na opravu hmotného majetku, jsou položkou, která umožňuje daňovou optimalizaci, a proto jsou v zákoně uvedena opatření omezující skutečnost, že by rezervy byly

³³ BUSINESS CENTER. *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.* [online]. BUSINESS CENTER [30. 11. 2012]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>

³⁴ Tamtéž.

³⁵ Tamtéž.

³⁶ Tamtéž.

tvořeny bez reálného předpokladu následné realizace opravy majetku. Rezerva musí být zrušena, pokud nedojde k zahájení opravy nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, v rámci kterého se předpokládalo zahájení opravy majetku. Pod pojmem „*zahájení opravy*“ se rozumí datum, kdy se na dané věci začne fakticky pracovat. Mezi další ochranná opatření patří fakt, že rezervu je nutné zrušit nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, kdy byla oprava majetku zahájena. Dále musí být rezerva zrušena také v případě, že již byla čerpána či pominul důvod, pro který byla rezerva vytvořena.³⁷

³⁷ Kynclová (2005, s. 33).

3 Vymezení dlouhodobého majetku dle IAS/IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), jsou souborem standardů účetního výkaznictví, které vydává Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB), jsou jedněmi z nejdůležitějších standardů účetního výkaznictví na světě. První standardy (IAS) byly vydávány v letech 1973 až 2001 Výborem pro mezinárodní účetní standardy (IASC). V roce 2001 byl výbor IASC nahrazen radou IASB, které dál vydává standardy pod názvem IFRS.

Je to systém, který má zcela odlišný charakter než české účetní standardy. Není to účetní systém, který by upravoval účetní postupy, ale jedná se o systém informativní. To znamená, že je to systém upravující výstupy. Každá firma si dle IFRS definuje svou vlastní účtovou osnovu a výkazy. Dále už je to na účetním dané firmy aby si zvolil účetní postup, při kterém se pravdivě a věrně zobrazí ekonomická činnost. Rozdíl plyne i z toho, že IFRS nejsou na rozdíl od českého účetního systému zákonem, protože je vytváří nevládní nezisková organizace. Podstatnou náležitostí IFRS je tedy věrně zachytit skutečnost.

Vzhledem k tomu, že jsou standardy známy v celosvětovém měřítku, je jednodušší porovnávat jednotlivé společnosti. Především pro investory nebo obchodníky na burzách cenných papírů je to nespornou výhodou.

3.1 Definice dlouhodobých aktiv

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS - *International Financial Reporting Standards*) publikuje Rada pro mezinárodní účetní standardy, přičemž snahou je zde upravit sestavování účetní závěrky. V minulosti byly standardy vydávány pod zkratkou IAS, ale od roku 2001 se již vydávají jako IFRS. Oficiální překlad IFRS do češtiny má na starost Národní účetní rada. V současné době musí podniky, které své dluhopisy a akcie veřejně obchodují na burze Evropské unie, předkládat své účetní výkazy v souladu se zmíněnými standardy. Tato problematika je blíže specifikována v českých účetních standardech a v zákoně o účetnictví.³⁸

Úpravu dlouhodobého hmotného majetku lze nalézt v Mezinárodním účetním standardu 16 – Pozemky, budovy a zařízení (*dále jen „IAS 16“*). V tomto standardu je uvedeno základní vymezení majetku, jeho ocenění v rozvaze, případné přecenění, odpisování a v neposlední řadě vyřazení. Součástí standardu je uvedení informací o tom, co je nutné

³⁸ Dvořáková (2011, s. 97).

v souvislosti s dlouhodobým majetkem zveřejnit v příloze k účetní závěrce. Nedílnou součástí mezinárodních standardů je tzv. *Koncepční rámec*, který se zabývá definicí základních pojmů, účetních zásad a prvků účetní závěrky. Dle IFRS lze za dlouhodobá hmotná aktiva považují aktiva, která jsou v držení podniku za účelem využití k výrobě či dodávce zboží a služeb, dále pro pronájem ostatním subjektům, pro administrativní účely, apod., přičemž se předpokládá jejich využití po dobu více než jednoho účetního období.³⁹

3.2 Vymezení dlouhodobých aktiv

Součástí standardu IAS 16 jsou dlouhodobá hmotná aktiva v podobě pozemků, budov a zařízení, který se využívá k běžné podnikatelské činnosti. Jde o aktiva, která užívá účetní jednotka k:

- výrobě,
- dodání služeb či zboží,
- administrativním účelům.⁴⁰

Zároveň jsou tato aktiva využitelná déle než jedno účetní období. Majetek je možné považovat dle „*Koncepčního rámce*“ za aktivum v případě, že zajistí podniku ekonomický prospěch, je spolehlivě ocenitelný, zdroj je pod kontrolou a je výsledkem minulých událostí. V rámci účetní jednotky není pevně stanovena peněžní hranice, od které by bylo možné dlouhodobá hmotná aktiva uznávat. Pokud majetek splní všechny vymezené podmínky, je možné jej dle standardu považovat za dlouhodobá hmotná aktiva.⁴¹

Dle IAS 16 je možné za zvláštní případ považovat náhradní díly a servisní zařízení, které se z obecného hlediska evidují jako zásoby, přičemž hlavní náhradní díly je možné klasifikovat jako budovy, pozemky a zařízení, pokud se v účetní jednotce využívají déle jak jedno účetní období a mohou být následně použita v rámci jejich spojení. Mezi specifická hmotná aktiva, pro která není možné zmíněný standard použít patří:

- budovy, pozemky a zařízení, které slouží k prodeji – dle IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti,

³⁹ Dvořáková (2011, s. 98).

⁴⁰ Tamtéž, s. 98.

⁴¹ Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a interpretací k 1. lednu 2005: úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu 2005, (2005, s. 876).

- *aktiva, která jsou spojena s hodnocením a průzkumem zásoby nerostných zdrojů – dle IFRS 6 Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů,*
- *biologická aktiva – dle IAS 41 Zemědělství.*⁴²

Budovy nebo pozemky mohou spadat do IAS 40 Investice do nemovitostí. Do této skupiny náleží nemovitosti, která se drží s cílem dosáhnout příjmu z nájemného či za účelem kapitálového zhodnocení majetku. Toto je velmi podstatné rozlišit pro odlišné vykazování, oceňování a také účtování.⁴³

V praxi se velmi často stává, že účetní jednotka má také dlouhodobá hmotná aktiva v podobě finančního leasingu, což upravuje IAS 17 Leasingy. V tomto případě se klasifikace a také odpisování aktiv, která jsou pořízena ve formě finančního leasingu, řídí pravidly uvedených v IAS 16.⁴⁴

3.3 Uznání dlouhodobých aktiv

Pojem „*uznání aktiva*“ úzce souvisí s vykazováním dlouhodobého hmotného majetku a je dán a přesně specifikován „*Koncepčním rámcem*“.⁴⁵ Dlouhodobá hmotná aktiva jsou vykazována v rozvaze příslušné účetní jednotky a to v případě, že je zde vysoká pravděpodobnost budoucího ekonomického prospěchu, který s daným majetkem souvisí. Další podmínka spočívá ve vyjádřitelnosti nákladů spojených s pořízením dlouhodobého hmotného majetku. Pokud kritéria pro uznání majetku přestanou platit, je nutné tuto skutečnost v účetnictví vyjádřit a příslušné aktivum z rozvahy vyřadit – nejčastěji prostřednictvím jednorázového odpisu zůstatkové ceny dlouhodobého hmotného majetku do nákladů.⁴⁶

Dle mezinárodních účetních standardů je peněžní hranice pro zařazení majetku do dlouhodobých aktiv plně ponechána na účetní jednotce, která dle vlastní účetní politiky zvolí hranici odlišující dlouhodobá hmotná aktiva od zásob, apod. Podnik si musí dále stanovit, které položky v rámci dlouhodobého majetku je nutné sledovat agregovaně a která nikoliv,

⁴² Dvořáková (2011, s. 100).

⁴³ *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005: úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu 2005,* (2005, s. 890).

⁴⁴ Dvořáková (2011, s. 101).

⁴⁵ *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005: úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu 2005,* (2005, s. 900).

⁴⁶ Dvořáková (2011, s. 102).

příčemž bere v potaz nejenom charakter své podnikatelské činnosti či způsob využívání majetku, ale také dobu použitelnosti, zásadu významnosti a řadu dalších podmínek, která je nutné v tomto případě plně respektovat a sledovat. Pokud položky nevykazují významný charakter, je možné je odpisovat jako jeden celek a tzv. je agregovat. Položky jsou poté oceněny prostřednictvím průměrné ceny. Naopak desagregace znamená, že dlouhodobá hmotná aktiva jsou rozdělena do několika významných částí, které vykazují odlišnou dobu životnosti. Tato aktiva se poté nejenom sledují, ale také odpisují odděleně.⁴⁷

3.4 Ocenění dlouhodobých aktiv

Pozemky, budovy a zařízení, jsou oceňovány prostřednictvím pořizovacích nákladů, přičemž náklady na pořízení aktiv prostřednictvím koupě či vlastní činnosti se určují dle stejného principu. Účetní jednotka by měla věnovat pozornost i oceňování v průběhu držení aktiva.

3.4.1 Ocenění v době pořízení

Dle mezinárodních účetních standardů je možné do pořizovacích nákladů zahrnout:

- *nákupní cenu – včetně daní a cla (nutné odečíst obchodní slevy a rabaty),*
- *náklady na demontáž a náklady související s přemístěním aktiv,*
- *přímým způsobem přiřaditelné náklady – např. doprava, náklady na přípravu místa, zaměstnanecké požitky či instalace a montáž, apod.*⁴⁸

Dle IAS 16 jsou přesně specifikovány náklady, které je možné zahrnout do pořizovacích nákladů – náklady na zavedení nového produktu, náklady na otevření nového závodu v rámci společnosti, náklady na provoz v novém místě podnikání účetní jednotky či administrativní náklady a ostatní režijní náklady. Ve chvíli, kdy je dlouhodobé hmotné aktivum umístěno v místě určení a nachází se ve stavu způsobilém k provozu, je zapotřebí ukončit uznání pořizovacích nákladů. Z tohoto důvodu není možné náklady, které vzniknou

⁴⁷ Krupová (2009, s. 109).

⁴⁸ *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005: úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu 2005, (2005, s. 877).*

během užívání majetku, zahrnout do účetní hodnoty příslušné položky. Součástí pořizovacích nákladů nejsou tzv. nadměrné náklady, jejichž využití je naprosto neúčelné.⁴⁹

3.4.2 Ocenění v průběhu držení aktiva

Účetní jednotka pořizuje dlouhodobé hmotné aktivum za účelem jeho následného využití v rámci několika následujících účetních období. Z tohoto důvodu věnuje účetní jednotka pozornost i následnému ocenění majetku, odpisování nebo přechodným rozdílům, které souvisí s daným aktivem. V průběhu držení aktiva se lze setkat především s výdaji na opravu a údržbu dlouhodobého hmotného majetku, které jsou dle mezinárodních účetních standardů označovány jako již zmiňované následné výdaje. Důvody či příčiny vedoucí k vynakládání těchto výdajů jsou různé. Pokud aktivum splní všechny výše uvedené podmínky je možné výdaji postupným způsobem zatížit výsledek hospodaření a to dle příslušné odpisové politiky účetní jednotky. Může se ale stát to, že majetek příslušné podmínky nesplní, a poté je nutné tento výdaj považovat za běžný provozní náklad. Pozornost je zapotřebí věnovat také generálním opravám, které nezatěžují výsledek hospodaření okamžitě, přičemž odpisovány jsou po dobu další plánované opravy a to vše odděleně od majetku, v rámci kterého byla oprava majetku provedena.⁵⁰

3.5 Oceňovací modely

Dlouhodobé hmotné aktivum, které se v podniku používá k běžné provozní činnosti, je nutné nejenom v okamžiku pořízení, ale také v momentě uznání a v průběhu držení, ocenit. V tomto případě je možné použít model pořizovací ceny či model přecenění.⁵¹

Co se týče *modelu pořizovací ceny*, vše se odvíjí od pořizovacích nákladů, které jsou sníženy o kumulované odpisy (oprávky) a tzv. kumulované ztráty vyplývající ze snížení hodnoty. Mezi výhody tohoto modelu patří jednoduchost a průkaznost. Zmíněný model nebere v potaz změnu hodnoty dlouhodobého hmotného majetku v čase – především zvyšování hodnoty. V tomto případě je možné pořizovací cenu pouze snižovat. Na Obr. 3.1 je *model pořizovací ceny graficky znázorněn*.⁵²

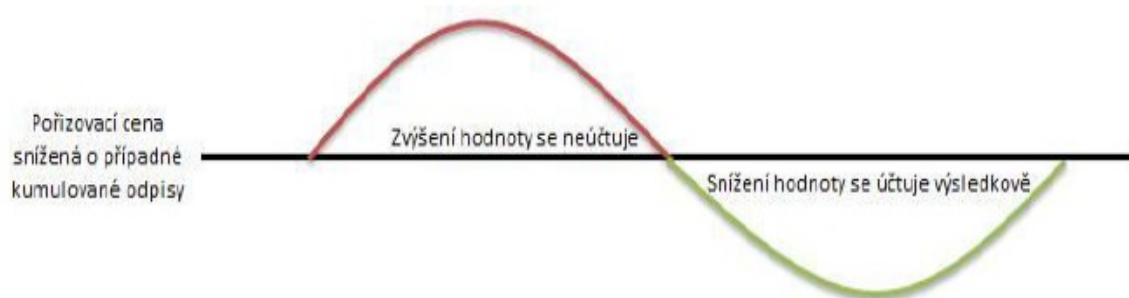
⁴⁹ Dvořáková (2011, s. 107).

⁵⁰ Tamtéž, s. 109.

⁵¹ Tamtéž, s. 65.

⁵² Krupová (2009, s. 235).

Obr. 3.1 – Model pořizovací ceny



Zdroj: Krupová (2009. 804 s).

Pokud dojde v praxi k situaci, že fair value je vyšší oproti pořizovací ceně aktiv snížené o opravné položky či oprávky, účetní jednotka ponechá ocenění v původní tzv. historické výši, což může vést např. k podhodnocení budov, pozemků či zařízení, které jsou ve výkazech uvedeny (ve srovnání s cenou dosahovanou na příslušném trhu). Pokud je ale fair value dlouhodobého hmotného majetku nižší oproti pořizovací ceně, je nutné, aby podnik respektoval pravidla uvedená ve standardu IAS 36 Snížení hodnoty aktiv. Rozdíl je následně vykázán výsledkovým způsobem a promítne se do nákladů účetní jednotky. Co se týče *modelu přecenění*, jedná se o alternativu, která je založena na bázi historických nákladů, přičemž v rámci tohoto modelu je možné přecenit dlouhodobá hmotná aktiva na fair value a poté hodnotu snížit o ztráty a oprávky ze snížené hodnoty.⁵³

V rámci standardu IAS 16 lze specifikovat dva možné způsoby, prostřednictvím kterých je možné určit fair value:

- a) *fair value určená dle odhadu tržní ceny – v případě, že se hodnota pozemků, budov a zařízení odvíjí od cen známých trhem a podložených znaleckým posudkem,*
- b) *fair value určená dle reprodukčních nákladů, které jsou sníženy o odpovídající opotřebení.*⁵⁴

Frekvenci, prostřednictvím které je možné zjišťovat fair value, je zapotřebí nastavit tak, aby nedošlo k většímu odchýlení účetní hodnoty od ceny, která je stanovena trhem. Pokud je rozdíl malý a nevýznamný či naprosto zanedbatelný, není nutné aktivum přeceňovat, a účetní jednotka jej vykáže v původní výši. Při aplikaci modelu přecenění je nutné v rámci účetní jednotky přecenit celou třídu aktiv – dle standardu IAS 16 se jedná např. o stroje, lodě,

⁵³ Krupová, s. 245.

⁵⁴ Tamtéž, s. 254.

pozemky, budovy, letadla, nábytek, příslušenství, kancelářská zařízení či motorové dopravní prostředky, apod.⁵⁵

Model přecenění zohledňuje aktuálnost hodnot, které jsou v účetnictví podniku vykazovány, dále umožňuje přebírat fair value hodnot trhu, čímž dochází k odstranění historického pohledu. Naopak nevýhodou tohoto modelu je obrovská složitost. Při zvýšení i snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku je potřeba ze získaného rozdílu vytvořit odloženou daň, která je upravena standardem IAS 12 Daň z příjmu. Odloženou daň je nutné účtovat v návaznosti na vznikající přecenění. Pokud má rozdíl charakter výsledkovkový, je nutné o odložené dani účtovat výsledkově. V případě přecenění v rozvahové podobě je daň účtována rozvahově. Obr. 3.2 zobrazuje model přecenění z grafického hlediska.⁵⁶

Obr. 3.2 – Model přecenění



Zdroj: Krupová (2009, s. 238).

V rámci přecenění aktiv dochází k růstu hodnoty hmotných aktiv, což je poté znázorněno v položce „fond z přecenění“. Účetní jednotka musí sledovat, zda bylo či nebylo příslušné aktivum přeceňováno již dříve a to směrem dolů. Pokud byl již majetek dříve přeceněn, je nutné přecenění zrušit a to v podobě zvýšení hospodářského výsledku, přičemž to samé platí pro snižování hodnoty příslušné položky. V případě přecenění je možné dle standardů využít dva způsoby. První možnost spočívá v proporcionálním přepočtení všech opravek, což znamená, že účetní hodnota je následně rovna přeceněné částce. V druhém případě dochází ke zrušení všech opravek – to je zaúčtováno na vrub opravek a ve prospěch hodnoty daného majetku, přičemž přecenit se musí brutto hodnota hmotného aktiva. Pokud má přecenění vliv také na daně ze zisku, je nutné respektovat a řídit se IAS 12 Daň z příjmu.

⁵⁷

⁵⁵ Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005: úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu 2005, (2005, s. 908).

⁵⁶ Tamtéž, s. 908.

⁵⁷ Dvořáková (2011, s. 105).

Je zapotřebí upozornit na to, že model přecenění není v praxi téměř využíván a to především z důvodu jeho složitosti a nutnosti tvorby fondu z přecenění. Růst dlouhodobého majetku se z výsledkového pohledu projevuje pouze v odpisech, což zhoršuje hospodářský výsledek společnosti. Fond není možné dále rozdělit mezi vlastníky např. v podobě dividend – peněžitém plnění vypláceném akcionářům podle rozhodnutí valné hromady, což je možné vnímat také negativním způsobem. Všechny uvedené skutečnosti vedou k tomu, že je účetními jednotkami využíván především první model, který se odvíjí od historických pořizovacích cen.⁵⁸

3.6 Problematika odpisování dle IFRS

Odpisy je možné vnímat jako rozložení pořizovacích nákladů dlouhodobých hmotných aktiv do účetního období, které následuje po zařazení příslušného aktiva do užívání. Při aplikaci mezinárodních účetních standardů se využívá tzv. *komponentní odpisování*. To znamená, že každou významnou položku v rámci pozemků, zařízení či budov je nutné odpisovat zvlášť. Příslušné pořizovací náklady jednotlivých komponent se musí nacházet ve význačném poměru k celkovým pořizovacím nákladům.⁵⁹

Odpisovat se začíná v okamžiku, kdy jsou dlouhodobá hmotná aktiva považována za způsobilá k používání, přičemž konec odpisování je v momentu likvidace či prodeje aktiva. Odpisy jsou v rámci účetního období zobrazovány ve výsledovce a to v podobě nákladů (pokud nejsou součástí jiného aktiva). Má-li dojít k výměně komponenty, je nutné odepsat zůstatkovou cenou, a dále dochází k nahrazení prostřednictvím nové komponenty v podobě pořizovacích nákladů.⁶⁰

Pořizovací cena aktiva je během předpokládané doby použitelnosti postupným způsobem alokována do příslušných nákladů, popřípadě do ceny aktiv, které jsou vyráběny ve vlastní režii účetní jednotky. To znamená, že postupným způsobem dochází k zatěžování výsledku hospodaření. Mezi faktory, které ovlivňují odpisy dlouhodobého hmotného majetku, patří:

- *zbytková hodnota,*

⁵⁸ Dvořáková (2011, s. 111).

⁵⁹ *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005: úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu 2005,* (2005, s. 890).

⁶⁰ Tamtéž s. 891.

- *pořizovací náklady,*
- *metoda odpisování,*
- *a doba použitelnosti.* ⁶¹

Zbytkovou hodnotu je možné definovat jako částku, která se odečítá od pořizovacích nákladů, přičemž není alokována do nákladů během doby držení aktiva. Jedná se o předpokládaný užitek, které je sniženo o náklady související s vyřazovaným majetkem na konci jeho životnosti. Pořizovací náklady byly blíže specifikovány již v předcházejícím textu. Co se týče doby použitelnosti, tak ta je ohraničena prostřednictvím několika časových momentů – způsobilost a možnost použití dlouhodobého hmotného majetku a okamžik, který se vztahuje k likvidaci či k prodeji aktiva. I na dobu použitelnosti působí několik významných faktorů, které je nutné respektovat a brát v potaz. Tyto faktory mají zásadní vliv na délku doby použitelnosti a výši odpisů. Mezi hlavní faktory patří:

- *fyzické opotřebení – spjaté s používáním majetku v příslušné účetní jednotce, vliv způsobu, kvality a intenzity využití majetku, politika oprav a udržování,*
- *morální opotřebení – souvisí s technickým pokrokem, zaostání aktiva, neekonomické uplatnění majetku v účetní jednotce, apod.* ⁶²

Částka, kterou je nutné odepsat, musí být přesně rozvržena dle příslušné doby použitelnosti. Tato částka se odvíjí od pořizovacích nákladů aktiv, od kterých je nutné odečíst zbytkovou hodnotu, přičemž zbytkovou hodnotu musí účetní jednotka prověřit minimálně jednou do roka. V případě zjištěných rozdílů se postupuje dle IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby. Pokud je zbytková hodnota vyšší oproti účetní jednotce, účetní jednotka přestává odpisovat a počká na to, až příslušná částka poklesne pod úroveň účetní jednotky aktiva. Pozemky nejsou ani dle IFRS odpisovány, protože jejich hodnota se v čase nesnižuje, ale naopak zvyšuje. Co se týče metod odpisování, musí se odvíjet od užitků, které plynou podniku v příslušných účetních obdobích, v rámci běžné provozní činnosti. V praxi je možné setkat se třemi metodami odpisování – *lineární, zrychlená a výkonová metoda odpisování*. Metody odpisování jsou podrobně popsány v následující kapitole. ⁶³

⁶¹ Dvořáková (2011, s. 154).

⁶² Tamtéž, s. 155.

⁶³ *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005: úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu 2005,* (2005, s. 900).

3.6.1 Metody odpisování

Metody odpisování by měla účetní jednotka pravidelně kontrolovat a ověřovat jejich správnost. V případě, že dojde k významným změnám, účetní jednotka musí metody odpisování změnit a to tak, aby následně odpovídaly novému rozložení dlouhodobého hmotného majetku v podniku. O zjištěných změnách se účtuje dle IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby, přičemž je zapotřebí podotknout, že podnik může změnit pouze odpisy budoucí či aktuální, odpisy, které byly již realizovány v minulosti, není možné měnit. Zvolená metoda odpisování (lineární, zrychlená či výkonová) se následně používá po celou dobu užívání aktiva v rámci podnikatelské činnosti účetní jednotky.⁶⁴

Lineární metoda se odvíjí od principu rovnoměrného rozložení pořizovací ceny, která je snížena o zbytkovou hodnotu. Odpisování se realizuje rovnoměrným způsobem prostřednictvím odpisované částky po celou dobu životnosti aktiva. V praxi účetních jednotek je možné tuto metodu považovat za velmi oblíbenou, a proto se také velmi často aplikuje. Dle mého názoru je tato metoda používána především pro svoji jednoduchost. *Výpočet odpisů je znázorněn vzorcem (4).*⁶⁵

$$\text{Odpis} = \frac{PC - ZH}{ODŽ}, \quad (4)$$

kde *PC* je pořizovací cena, *ZH* zbytková hodnota, *ODŽ* očekávaná doba životnosti.

Zrychlené neboli degresivní odpisy ovlivňují výsledek hospodaření účetní jednotky na začátku odpisování více ve srovnání s lineární metodou. Postupem času se odpisy začínají snižovat. Tuto metodu je vhodné využít v případě, že odpisování majetku odpovídá průběhu životního cyklu daného aktiva. Dle standardu IAS 16 je možné využít pouze metodu zmenšujícího se základu (metoda DDB, popřípadě metoda SYD). V případě metody DDB se nebere v potaz zbytková hodnota, přičemž odpisová sazba je násobkem lineární sazby. Metoda SYD se odvíjí od výpočtu konstantní odpisovatelné částky, která se mění v rámci odpisové sazby. *Využívá se následující vztah (5).*⁶⁶

$$\text{Odpis} = \frac{L \cdot (CP - ZH)}{\sum_{i=1}^n RL}, \quad (5)$$

⁶⁴ Dvořáková (2011, s. 161).

⁶⁵ Tamtéž, s. 162.

⁶⁶ Tamtéž, s. 166.

kde L je zbývající počet let životnosti, CP cena pořízení, ZH zbytková hodnota a RL suma roků životnosti.

Poslední ze zmíněných metod je *výkonová metoda odpisování*, která bere v potaz předpokládané množství výkonů. Výkony se odvíjí od maximálně možné produkce daného majetku. Roční odpis se vypočítá jako podíl pořizovací ceny snížené o zbytkovou hodnotu a výkonem, který je následně násobený příslušným výkonem daného roku. Výkonová metoda se v praxi používá především u strojů a dopravních prostředků, protože zde je možné odhadnout maximální velikost vyrobených výkonů. Odpisy, které jsou touto metodou stanoveny, odpovídají skutečně dosaženému užítu daného výrobního zařízení. *Vztah používaný pro výpočet odpisů dle výkonové metody je uveden ve vzorci (6).*⁶⁷

$$Odpis = \frac{v_i}{V} (CP - ZH), \quad (6)$$

kde v_i je výkon v i -tém roce, V celkový výkon, CP cena pořízení a ZH zbytková hodnota.

3.6.2 Snížení hodnoty majetku

Snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku je velmi detailně upraveno v IAS 36 Snížení hodnoty aktiv. Tento mezinárodní standard definuje také to, jak je účetní hodnota majetku kontrolována, a je zde blíže specifikována zpětně získatelná částka a její možné uznání. K rozvahovému dni je nutné provést test, který prokáže, zda došlo či nedošlo ke snížení hodnoty aktiva. Pokud je účetní hodnota dlouhodobého hmotného majetku vyšší než očekávaný užitek, účetní jednotka zaznamená toto snížení ve formě opravné položky a zároveň jako náklad běžného období. K rozvahovému dni se musí poté opět zkontrolovat, zda se musí či naopak nemusí snížení hodnoty majetku dále snížit či úplně zrušit neboli opětovným způsobem navýšit hodnotu aktiva.⁶⁸

V případě, že podnik využívá v rámci ocenění dlouhodobého hmotného majetku model přecenění, je nutné postupovat dle pravidel daných tímto modelem. Zpětně získatelná částka je tvořena nejenom hodnotou z užívání, ale také fair value aktiv či skupiny aktiv. Vše je nutné snížit o náklady z prodeje. Hodnota z užívání je specifikována jako současná hodnota budoucích peněžních toků, která je příslušným majetkem vytvářen během předpokládané doby použitelnosti aktiva v rámci běžné provozní činnosti. Co se týče ztrát, které vznikají

⁶⁷ Dvořáková (2011, s. 167).

⁶⁸ Tamtéž, s. 204.

v důsledku působení třetích stran, postupuje se dle IAS 16. Ze všeho nejdříve je nutné zachytit ztrátu hodnoty aktiva dle IAS 36 a až poté lze uplatnit nárok spojený s kompenzací této škody prostřednictvím zápisu pohledávka a z toho vyplývající výnos.⁶⁹

3.7 Vyřazení a zveřejnění dlouhodobého majetku

K vyřazení dlouhodobého hmotného majetku z evidence účetní jednotky dochází pozbytím, které může mít formu likvidace, prodeje či darování, anebo faktem, který souvisí s nulovým užitkem příslušného majetku v rámci běžné provozní činnosti. Pokud dojde k vyřazení aktiva z důvodu jeho budoucího prodeje, není možné použít standard IAS 16, vše se řídí standardem IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti. Výsledek této činnosti má zásadní vliv na velikost hospodářského výsledku účetní jednotky v oblasti přínosů, které souvisí s vyřazovaným majetkem. Velikost položky se odvíjí od hodnoty zůstatkové ceny aktiva a případným výnosem plynoucím z dlouhodobého hmotného majetku.⁷⁰

Povinností účetní jednotky je zveřejnit všechny výše zmíněné skutečnosti a jejich změny v rámci příslušného vykazovaného období, což se týká především ocenění, odpisování a v neposlední řadě snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku. Je nutné mít všeobecný přehled o politice účetní jednotky v oblasti vykazování dlouhodobého hmotného majetku, což umožní uživateli získat všechny potřebné informace týkající se příslušného majetku. Povinností účetní jednotky je uvádět v příloze hodnotu majetku v rámci modelu pořizovací ceny a to i v případě, že primárním modelem je zde model přecenění, což vede k tomu, že výkazy mohou být následně porovnány s výkazy, které jsou založeny na principu pořizovacích nákladů.⁷¹

Pro zveřejňování informací, které se týkají pozemků, budov a zařízení, je nutné publikovat následující skutečnosti:

- *informace týkající se omezení vlastnických práv,*
- *informace týkající se oceňování dlouhodobých hmotných aktiv,*

⁶⁹ Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005: úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu 2005, (2005, s. 987).

⁷⁰ Krupová (2009, s. 265).

⁷¹ Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005: úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu 2005, (2005, s. 1001).

- *a informace týkající se pořízení a obnovy aktiv v účetní jednotce.*⁷²

Zmíněné informace jsou uvedeny v příloze k účetní závěrce a to v sekci přehledu účetních politik účetní jednotky, která je věnována pouze dlouhodobým hmotným aktivům podniku.⁷³

V příloze k účetní závěrce lze získat hlavní informace pod přehledem účetních politik a poté v části věnované pouze hmotným aktivům, která obsahuje všechny změny hmotných aktiv během příslušného roku.

⁷² Dvořáková (2011, s. 113).

⁷³ Tamtéž, s. 114.

4 Analýza dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti

V oblasti dlouhodobého hmotného majetku se přístupy uplatňované v rámci IFRS a české legislativy značně liší, a proto je nutné blíže specifikovat veškeré rozdíly ve vykazování tohoto majetku na příkladu konkrétní společnosti. Cílem analytické části bakalářské práce je na fiktivní společnosti zabývající se výrobou jízdních kol demonstrovat způsob vykazování dlouhodobého hmotného majetku dle IFRS a dle českých účetních předpisů.

IFRS je možné vnímat jako soubor standardů účetního výkaznictví, který je vydáván Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB), přičemž IFRS patří mezi nejvýznamnější standardy účetního výkaznictví ve světě. IFRS není možné považovat za obecně platnou normu. Nejsou účetním systémem vzniklým legislativním procesem, ale předepisují závazná pravidla pro systém vykazování účetnictví. Nelze jednoznačně říct, že jsou využívána především ve velkých společnostech. Platí povinně pro všechny účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů. V České republice se jedná o Burzu cenných papírů Praha a RM-SYSTÉM. Naopak česká účetní legislativa je národním účetním systémem, který se odvíjí od přesně stanovených pravidel. V tomto případě je nutné respektovat předpisy Evropské unie a závazky, které z členství v Evropské unii pro Českou republiku plynou. Hlavním pilířem české účetní legislativy je zákon o účetnictví.

4.1 Dlouhodobý hmotný majetek dle IFRS a jeho srovnání s českými účetními předpisy

U dlouhodobého hmotného majetku existuje mezi českými účetními předpisy (dále jen „ČÚP“) a IFRS řada významných rozdílů, které organizace specifikuje následujícím způsobem:

- *transakce s DHM jsou v případě IFRS účtovány na základě vztahu k příslušné transakci, u ČÚP je to dle jejich právní formy,*
- *podmínky ocenění technického zhodnocení se v daných účetních systémech neshodují,*
- *v ČÚP je využíván při oceňování jen tradiční model pořizovací ceny, kde je zjednodušená ošetření snížení hodnoty,*
- *v ČÚP není zaveden pojem „odhadovaná zbytková hodnota“,*

- v ČÚP není ekvivalent k IFRS konceptu částí a významných částí aktiv,
- IFRS vyžaduje, aby aktivum bylo připraveno k zamýšlenému použití,
- požadavkem IFRS je skutečnost, aby byla doba použitelnosti a zbytková hodnota aktiva přehodnocena vždy minimálně jednou v každém účetním roce.
- v IFRS a ČÚP je odlišná koncepce směny aktiv.

V Tab. 4.1 jsou popsány hlavní rozdíly, které budou řešeny v analytické části na konkrétním dlouhodobém hmotném majetku.

Tab. 4.1 - Rozdíly u hmotného majetku mezi IFRS a ČÚP

Položka	IFRS	ČÚP
Ocenění	Model přecenění je možné zvolit, ale musí se aplikovat na celou třídu majetku.	Oceňuje se na úrovni pořizovací ceny, varianta přecenění není možná.
Vykazování DHM	Ukazuje jen určitý návod jak majetek vykázat v rozvaze.	Je dán pevný účetní postup, ze kterého se musí vycházet.
Investice do nemovitosti	Dle IAS 40 je vymezen majetek který je považován za investice do nemovitosti.	Investice se řeší stejně jako u DHM.
Aktiva držená za účelem dalšího prodeje	Jak postupovat s tímto majetkem detailně popisuje standard IFRS 5.	Není upraveno.
Vyřazení majetku	Nejsou dána pravidla jak postupovat, je poskytnut pouze návod.	Je dán postup jak vyřazení zaúčtovat a jsou dány důvody, které zapříčinily jeho vyřazení.
Zbytková hodnota majetku	Účetní jednotky jsou povinny brát v úvahu zbytkovou hodnotu majetku	Není uvažováno o zbytkové hodnotě v průběhu odpisování.

Zdroj: Vlastní zpracování

Dlouhodobá hmotná aktiva jsou obsažena v IAS 16, který pozemky, zařízení a budovy definuje jako „*dlouhodobá hmotná aktiva držená z důvodu používání ve výrobě nebo poskytování zboží či služeb, k administrativním účelům, a očekává se, že budou tato aktiva užívána během více než jednoho období*“.⁷⁴ Naopak pokud by společnost postupovala pouze podle ČÚP, součástí dlouhodobého hmotného majetku by byly nemovitosti, movitý majetek a další položky splňující zákonné předpoklady. Na movitý majetek by bylo možné pohlížet jako na dlouhodobý hmotný majetek v případě, že by se jednalo o samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, přičemž doba použitelnosti je v tomto případě delší než jeden rok.

4.2 Charakteristika společnosti

Pro potřeby bakalářské práce je společnost označena pracovním názvem jako společnost ABC, která se zabývá stavbou a servisem jízdních kol a také výrobou komponentů k nim potřebných. Hlavní cíl klade na kvalitní výrobu komponentů a také kompletních kol. Společnost je mladou dynamicky se rozvíjející firmou, která je v distribuci úspěšná na tuzemském trhu, ale sklízí úspěch i ve státech EU, přičemž strategie firmy se nyní orientuje na rozšíření působnosti do dalších zemí střední Evropy. V roce 2012 zaměstnávala 50 zaměstnanců.

Podnik je dnes možné zařadit mezi kvalitní a vyhledávané společnosti, které se zabývají výrobou jízdních kol nejen na tuzemském ale i na zahraničním trhu. Účetní postupy společnosti u dlouhodobého majetku a jejich způsoby ocenění jsou uvedeny v Tab. 4.2.

Tab. 4.2 - Vnitřní účetní předpisy společnosti

Položka	Způsob ocenění
Nákup dlouhodobého hmotného majetku	Pořizovací cenou
Odpisování	Účetní odpisy jsou rovny daňovým odpisům
Dlouhodobý hmotný majetek	Částka přesahující 40 000 Kč
Dlouhodobý hmotný majetek vytvořen ve vlastní režii	Vlastními náklady

Zdroj: Vlastní zpracování

⁷⁴ ERNST & YOUNG, (2008, s. 35).

4.2.1 Přehled dlouhodobého hmotného majetku ve společnosti

Ve společnosti ABC se vyskytují pouze některé složky dlouhodobého hmotného majetku. Největší část tohoto majetku tvoří stavby (bez ohledu na jejich pořizovací cenu), dále také pozemky, samostatné movité věci a soubory movitých věcí, jejichž doba použitelnosti je delší než jeden rok a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Základní strukturu v položce dlouhodobý majetek zobrazuje, viz Tab. 4.3.

Tab. 4.3 - Výběr dlouhodobého hmotného majetku v rozvaze společnosti za rok 2010
v tis. Kč

Číslo řádku	Aktiva	Běžné účetní období (netto)
013	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 20)	9 501
014	Pozemky	1 020
015	Stavby	5 480
016	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	2 332
020	Nedokončený dlouhodobý majetek	669

Zdroj: Vlastní zpracování

Převážná většina dlouhodobého hmotného majetku je v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Pro potřeby bakalářské práce k porovnání obou systémů byly vybrány jen následující oblasti:

- *odpisování stroje dle lineární a komponentní metody,*
- *převod administrativní budovy do investic do nemovitostí,*
- *srovnání metod odpisování u osobního automobilu,*
- *prodej výrobního zařízení.*

Odpisování stroje se v bakalářské práci věnuje kapitola 4.3, převodem administrativní budovy se zabývá kapitola 4.4. V kapitole 4.5 jsou srovnány metody odpisování u osobního automobilu, který firma zakoupila pro svou podnikatelskou činnost. A porovnání obou systémů bylo použito i u prodeje výrobního zařízení viz kapitola 4.6.

4.3 Odpisování stroje

Společnost ABC zakoupila na konci roku 2007 stroj v pořizovací ceně 2,4 mil. Kč. Nedílnou součástí stroje je součástka v hodnotě 180 000 Kč, která se musí v pravidelném dvouletém cyklu vyměnit. Součástka není brána jako významná součást stroje, z tohoto důvodu se stroj bude odpisovat jako celek. Doba životnosti stroje byla stanovena na 6 let. Odpisování stroje společnost zahájila k lednu roku 2008 a zvolila si způsob odpisování pomocí lineární metody bez zbytkové hodnoty. V následujících příkladech se budou prezentovat rozdíly v odpisování majetku při použití lineární metody a metody komponentní jak podle ČÚP tak podle IFRS.

Pro potřeby společnosti budeme vycházet u ČÚP z lineární metody bez zbytkové hodnoty a u IFRS z komponentní metody taktéž bez zbytkové hodnoty.

4.3.1 Lineární účetní odpisy

a) Rovnoměrné odpisy bez zbytkové hodnoty

Vzhledem k tomu, že ČÚP začaly definovat zbytkovou hodnotu až od 1. 1. 2009, odpisoval se majetek dle ČÚP do té doby až do nulové zůstatkové hodnoty. Dnes si účetní jednotky mohou vybrat, zda bude vstupní cena pro výpočet odpisů snížena o zbytkovou hodnotu či nikoliv. U lineárního odpisování podle ČÚP viz Tab. 4.4 účetní jednotka se zbytkovou hodnotou nepočítá.

Tab. 4.4 - Lineární odpisování dle ČÚP bez zbytkové hodnoty v Kč

Rok	PC	Odpis	Oprávky	ZC
2008	2 400 000	400 000	400 000	2 000 000
2009	2 400 000	400 000	800 000	1 600 000
2010	2 400 000	400 000	1 200 000	1 200 000
2011	2 400 000	400 000	1 600 000	800 000
2012	2 400 000	400 000	2 000 000	400 000
2013	2 400 000	400 000	2 400 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Vliv na výsledek hospodaření společnosti bude v průběhu odpisování ve výši 400 tis. Kč, kromě let kdy se uskuteční výměna součástky. V těchto letech se výsledek hospodaření navýší současně o hodnotu odpisů a o hodnotu vyměněné součástky, která je 180 tis. Kč.

V roce 2010 se uskutečnila první výměna součástky na stroji. Výměna neměla žádný vliv na odpisy stroje a odpisuje se dále bez ohledu na výměnu. V Tab. 4.5 je znázorněna pouze tato operace.

Tab. 4.5 – Rozvaha při výměně součástky v roce 2010

Rozvaha ke dni 31. 12. 2010			
Stroj	1 200 000	VH 2010	- 580 000
Peníze	- 2 580 000	VH minulých let	- 800 000
Celkem	- 1 380 000	Celkem	- 1 380 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Vzhledem k tomu, že pro naše potřeby vykazování jednotlivého majetku v rámci jednotlivých účetních systémů, je pro nás rozhodující rok 2011, uvedeme si zde ještě rozvahu společnosti k 31. 12. 2011 zachycenou v Tab. 4.6, kde opět předpokládáme jen uskutečnění výše uvedené operace.

Tab. 4.6 – Rozvaha při výměně součástky v roce 2011

Rozvaha ke dni 31. 12. 2011			
Stroj	800 000	VH 2011	- 400 000
Peníze	- 2 580 000	VH minulých let	-1 380 000
Celkem	- 1 780 000	Celkem	- 1 780 000

Zdroj: Vlastní zpracování

b) Rovnoměrné odpisy se zbytkovou hodnotou

Pokud by byla dána zbytková hodnota, jako tomu je v Tab. 4.7, účetní odpisy dle ČÚP a IFRS by byly ve stejné výši. Za předpokladu, že by společnost i přes očekávanou zbytkovou hodnotu na ni nebrala zřetel, mělo by to za následek odpisy v nadhodnocené výši. V tomto příkladu se počítá se zbytkovou hodnotou ve výši 350 tis. Kč. Základna pro výpočet odpisu je dána vztahem mezi pořizovací cenou stroje a zbytkovou hodnotou. Pro výpočet lineárních odpisů je aplikován vztah (4).

Tab. 4.7 - Lineární odpisy za použití zbytkové hodnoty v Kč

Rok	PC	Odpis	Oprávky	ZC
2008	2 400 000	341 667	341 667	2 058 333
2009	2 400 000	341 667	683 334	1 716 666
2010	2 400 000	341 667	1 025 001	1 374 999
2011	2 400 000	341 667	1 366 668	1 033 332
2012	2 400 000	341 667	1 708 335	691 665
2013	2 400 000	341 667	2 050 000	350 000

Zdroj: Vlastní zpracování

c) Rovnoměrné odpisy v modelu přecenění

Účetním jednotkám využívající IFRS je povoleno oceňovat svá aktiva dle modelu reálných hodnot. V minulých tabulkách jsme aktiva oceňovali pořizovací cenou, nyní budou aktiva vykázány v přeceněné hodnotě. Co se týče opravek ty je možno přecenit dvěma způsoby, přepočtem opravek koeficientem nebo vynulováním opravek. V Tab. 4.8 použijeme způsob vynulováním opravek.

K první změně v ocenění majetku došlo na konci roku 2008, kdy byl stroj oceněn na hodnotu 2,8mil. Kč. Zvýšení hodnoty majetku se promítne do fondu z přecenění, který je tvořen pro tyto potřeby. Druhé přecenění majetku nastalo ke konci roku 2011. Hodnota stroje byla snížena na 2,6 mil. Kč. Nespornou výhodou modelu přeceněním je, že odráží skutečnou tržní hodnotu stroje. Zbytková hodnota stroje byla opět určena ve výši 350 tis. Kč, jak je uvedeno v Tab. 4.8.

Tab. 4.8 - Odpisování stroje s modelem přecenění za použití zbytkové hodnoty v Kč

Rok	PC	Odpis	Oprávky	ZC
2008	2 400 000	341 667	341 667	2 058 333
1. přecenění	2 800 000		0	2 800 000
2009	2 800 000	490 000	490 000	2 310 000
2010	2 800 000	490 000	980 000	1 820 000
2011	2 800 000	490 000	1 470 000	1 330 000
2. přecenění	2 600 000		0	2 600 000
2012	2 600 000	1 125 000	1 125 000	1 475 000
2013	2 600 000	1 125 000	2 250 000	350 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Z předchozích příkladů bylo zjištěno, že výše účetního odpisu je závislá na zvolené odpisové metodě, způsobu přecenění majetku a také zbytkové hodnotě. U příkladu lineárního odpisování dle ČÚP bez zbytkové hodnoty je zřejmý vyšší vliv na výsledek hospodaření při použití rovnoměrné metody odpisování v letech, kdy dochází k výměně součástky na stroji.

Hodnota stroje v rozvaze v roce 2011 při použití rozdílných způsobů lineárního odpisování ukazuje rozdílnou výši zůstatkové ceny v účetnictví jednotky. Při použití metody bez zbytkové hodnoty bude hodnota nejnižší, protože se ve výpočtech nezohledňuje zbytková hodnota. U metody odpisování se zbytkovou hodnotou se při výpočtu vychází ze základny snížené o zbytkovou hodnotu, a proto jsou odpisy v těchto letech nižší než u metody bez zbytkové hodnoty. Díky přecenění majetku na konci roku 2008 je zůstatková cena stroje u modelu přecenění výrazně vyšší než v případech, kdy se odpisovalo lineární metodou bez zbytkové hodnoty nebo se zbytkovou hodnotou.

4.3.2 Komponentní metoda odpisování

Komponentní metodu odpisování upravuje ustanovení § 56a vyhlášky číslo 500/2002 sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 sb., o účetnictví. U následujících příkladů se pozmění předchozí podmínka, že součástka u stroje není brána jako jeho významná část. Nyní součástka bude odpisována zvlášť jako významná komponenta stroje. U ČÚP je možnost použít oba způsoby komponentního odpisování tj. bez zbytkové hodnoty i se zbytkovou hodnotou. Na rozdíl od IFRS totiž ČÚP nevyžadují užití zbytkové hodnoty stejně, jako nevyžadují použití komponentní metody. U ČÚP je zachycena pouze možnost komponentně odpisovat.

Pořizovací cena stroje je 2,4 mil. Kč s dobou životnosti stroje 6 let. V pořizovací ceně stroje je zahrnuta i součástka, kterou je zapotřebí měnit vždy po 2 letech provozu. Cena součástky je 180 tis. Kč. Z toho vyplývá, že stroj bude oceněn ve výši 2,22 mil. Kč tj. pořizovací cena stroje snížená o hodnotu součástky. Odpisování stroje bez zbytkové hodnoty je uvedeno viz Tab. 4.9 a samostatně odpisovaná součástka viz Tab. 4.10.

a) Odpisování stroje bez zbytkové hodnoty

Tab. 4.9 - Odpisování stroje v Kč

Rok	PC	Odpis	Oprávky	ZC
2008	2 220 000	370 000	370 000	1 850 000
2009	2 220 000	370 000	740 000	1 480 000
2010	2 220 000	370 000	1 110 000	1 110 000
2011	2 220 000	370 000	1 480 000	740 000
2012	2 220 000	370 000	1 850 000	370 000
2013	2 220 000	370 000	2 220 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 4.10 - Odpisování součástky v Kč

Rok	PC	Odpis	Oprávky	ZC
2008	180 000	90 000	90 000	90 000
2009	180 000	90 000	180 000	0
2010	180 000	90 000	90 000	90 000
2011	180 000	90 000	180 000	0
2012	180 000	90 000	90 000	90 000
2013	180 000	90 000	180 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 4.11 – Vliv na výsledek hospodaření

Roky	Vliv na výsledek hospodaření		
	Stroj	Součástka	Celkem
2008 – 2013	3 700 000	900 000	4 600 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 4.12 – Rozvaha při komponentním odpisování v roce 2011

Rozvaha ke dni 31. 12. 2011			
Stroj	740 000	VH 2011	- 460 000
Peníze	- 2 580 000	VH minulých let	- 1 380 000
Celkem	- 1 840 000	Celkem	- 1 840 000

Zdroj: Vlastní zpracování

b) Odpisování stroje se zbytkovou hodnotou

Pokud by společnost při odpisování majetku dle ČÚP použila zbytkovou hodnotu, odpisy by byly totožné jako při odpisování v souladu s IFRS. Rozdíl je v tom, že IFRS zbytkovou hodnotu na rozdíl od ČÚP vyžadují. Zbytková hodnota u daného odpisování je ve výši 350 000 Kč.

Tab. 4.13 - Odpisování stroje se zbytkovou hodnotou v Kč

Rok	Odpisovaná částka (PC – ZBH)	Odpis	Oprávky	ZC
2008	2 220 000	311 667	311 667	1 908 333
2009	2 220 000	311 667	623 334	1 596 666
2010	2 220 000	311 667	935 001	1 284 999
2011	2 220 000	311 667	1 246 668	973 332
2012	2 220 000	311 667	1 558 335	661 665
2013	2 220 000	311 667	1 870 000	350 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Odpisování součástky bude totožné jako v Tab. 4.10. Z tohoto důvodu se tabulka nebude znovu prezentovat.

Tab. 4.14 – Vliv na výsledek hospodaření

Roky	Vliv na výsledek hospodaření		
	Stroj	Součástka	Celkem
2008 - 2013	3 116 670	900 000	4 016 670

Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedených příkladů se dospělo k výsledkům, ze kterých vyplývá, že při použití lineární metody dochází při výměně komponenty ke skokovému nárůstu nákladů. Naproti tomu při komponentním odpisování taková situace nenastane z důvodu rovnoměrného odpisování jak stroje, tak jeho komponenty v našem případě součástky, která má kratší životnost než stroj.

Dle ČÚP by společnost měla tvořit rezervu na opravu dlouhodobého majetku, která by byla určena na výměnu komponenty. Taková rezerva je součástí nákladů, kde se také promítá stejně jako její čerpání. Pomocí rezervy by se tedy dalo předejít skokovému nárůstu nákladů.

Díky tomu by byl vliv na výsledek hospodaření rovnoměrný jako u komponentního odpisování. V ČÚP je ovšem možnost tvořit rezervu i při použití komponentního odpisování, což by mělo za následek zkreslení zobrazení skutečnosti.

U IFRS při komponentním odpisování je tvorba rezervy na opravu dlouhodobého majetku zakázána.

Pro srovnání obou systémů bylo vybráno u ČÚP odpisování pomocí lineární metody bez zbytkové hodnoty a u IFRS komponentní metoda taktéž bez zbytkové hodnoty.

Rozdílná výše hodnoty majetku vyplývá z odlišného způsobu odpisování. U ČÚP byla zvolena lineární metoda, kde se stroj odpisuje dohromady se součástíkou. Při použití komponentní metody se výše odpisů počítala ze snížené hodnoty stroje o hodnotu součástky. Pro společnost je výhodnější odpisovat majetek komponentní metodou. Ta věrněji zachycuje opotřebování majetku v čase.

4.4 Administrativní budova

Společnost ABC zakoupila v roce 1997 administrativní budovu, která jí sloužila k podnikatelské činnosti. V roce 2011 se pro nepotřebnost rozhodla, že bude budovu dále pronajímat.

Dle ČÚP se bude budova stále evidovat jako dlouhodobý hmotný majetek a jednotka bude dále pokračovat v odpisování. U IFRS se ovšem budova už nebude vykazovat pomocí standardu IAS 16 upravující pozemky, budovy a zařízení, ale standardem IAS 40 – Investice do nemovitostí. Společnost si určila pro ocenění model přeceněním.

Tab. 4.15 - Odpisový plán administrativní budovy

Rok	PC	Odpis	Oprávky	ZC
1997	498 500	1 247	1 247	497 253
1998	498 500	9 970	11 217	487 283
1999	498 500	9 970	21 187	477 313
2000	498 500	9 970	31 157	467 343
2001	498 500	9 970	41 127	457 373
2002	498 500	9 970	51 097	447 403
2003	498 500	9 970	61 067	437 433
2004	498 500	9 970	71 037	427 463
2005	498 500	9 970	81 007	417 493
2006	498 500	9 970	90 977	407 523
2007	498 500	9 970	100 947	397 553
2008	498 500	9 970	110 917	387 583
2009	498 500	9 970	120 887	377 613
2010	498 500	9 970	130 857	367 643
2011	498 500	9 970	140 827	357 673
2012	498 500	9 970	150 797	347 703

Zdroj: Vlastní zpracování

Společnost si nechala externí firmou vypracovat odhad hodnoty budovy, který činí 960 000 Kč. Souhrn odpisů od začátku odpisování do roku 2010 celkově činí 130 857 Kč a zůstatková cena je rovna 367 643 Kč. Rozdíl mezi přeceněnou hodnotou a zůstatkovou cenou je 592 357 Kč.

Tab. 4.16 - Rozvaha společnosti za rok 2011 dle ČÚP

Rozvaha ke dni 31. 12. 2011			
Administrativní budova	357 673	VH	- 140 827
Peníze	- 498 500		
Celkem	- 140 827	Celkem	- 140 827

Zdroj: Vlastní zpracování

Rozvaha společnosti viz Tab. 4.16 při použití ČÚP vychází z odpisového plánu v Tab. 4.15. Administrativní budova nebude dále společnosti sloužit k hlavní podnikatelské činnosti, přesto se bude dále odpisovat v předem stanoveném odpisovém plánu.

Tab. 4.17 - Rozvaha společnosti za rok 2011 dle IFRS

Rozvaha ke dni 31. 12. 2011			
Investice do nemovitosti	960 000	VH	- 130 857
Peníze	- 498 500	Fond přecenění	592 357
Celkem	461 500	Celkem	461 500

Zdroj: Vlastní zpracování

Vzhledem k velmi lukrativní pozici budovy a situaci na trhu s nemovitostmi se společnosti ABC nákup nemovitosti vyplatil a stala se výnosnou. Aktiva společnosti se výrazně navýšila a model přecenění byl dobrou variantou. Převod nemovitosti je nutné zveřejnit v příloze účetní závěrky.

Z tabulek 4.16 a 4.17 jsou patrné zásadní rozdíly mezi ČÚP a IFRS. U mezinárodních standardů se budova přecení na částku 960 000 Kč, ale u ČÚP se bude dále pokračovat v odpisování přesto, že budova nebude dál sloužit k hlavní podnikatelské činnosti. Hodnota budovy na konci roku 2011 bude činit 357 673 Kč. Pro společnost je tedy výhodnější aplikovat mezinárodní standardy účetního výkaznictví, protože hodnota aktiv společnosti se výrazně navýší vzhledem k situaci na trhu s nemovitostmi.

4.5 Srovnání metod odpisování u osobního automobilu

Společnost ABC v roce 2008 zakoupila pro svou podnikatelskou činnost osobní automobil v pořizovací ceně 495 900 Kč. Pro účely odpisování byla stanovena lineární metoda a doba odpisování 5 let. U odpisování dle ČÚP se zbytkovou hodnotou společnost nepočítá. Pro účely sestavení odpisového plánu dle IFRS byla určena zůstatková hodnota ve výši 36 000 Kč.

Společnost má v plánu osobní automobil na konci doby odpisování prodat za prodejní cenu, která bude rovna zbytkové hodnotě. V následujících tabulkách jsou znázorněny odpisy automobilu dle ČÚP bez zbytkové hodnoty a IFRS kde se počítá se zbytkovou hodnotou.

Lineární odpisy se používají u majetku, u něhož se dá v průběhu jeho životnosti předpokládat rovnoměrné opotřebení.

a) Lineární odpisy

Tab. 4.18 - Lineární odpisování dle ČÚP v Kč

Rok	PC	Odpis	Oprávky	ZC
2008	495 900	99 180	99 180	396 720
2009	495 900	99 180	198 360	297 540
2010	495 900	99 180	297 540	198 360
2011	495 900	99 180	396 720	99 180
2012	495 900	99 180	495 900	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 4.19 - Lineární odpisování v souladu s IFRS v Kč

Rok	Odpisová základna (PC - ZBH)	Odpis	ZC
2008	459 900	91 980	403 920
2009	459 900	91 980	311 940
2010	459 900	91 980	219 960
2011	459 900	91 980	127 980
2012	459 900	91 980	36 000

Zdroj: Vlastní zpracování

V Tab. 4.18 při odpisování automobilu dle ČÚP bez použití zbytkové hodnoty je na konci roku 2011 zůstatková cena nižší než v Tab. 4.19 při odpisování v souladu s IFRS kde se zohledňuje zůstatková hodnota. Rozdíl plyne z různého pojetí u obou systémů. Při použití IFRS v situaci kdy je společnost rozhodnuta prodat automobil na konci odpisování by se zůstatková hodnota na rozdíl od ČÚP měla zohlednit při výpočtech.

b) Metoda DDB

Metoda DDB (Double Declining Balance method) je založena na konstantní odpisové sazbě a klesající základně. Pro výpočet DDB v Tab. 4.20 byla zvolena dvojnásobná lineární sazba tj. 40%.

Tab. 4.20 - Zrychlené odpisování pomocí metody DDB dle IFRS v Kč

Rok	PC	Odpis	ZC
2008	495 900	198 360	297 540
2009	297 540	119 016	178 524
2010	178 524	71 410	107 114
2011	107 114	42 846	64 268
2012	64 268	25 708	36 000

Zdroj: Vlastní zpracování

c) Metoda SYD

Metoda SYD (Sum of the Year Digits) je založena na klesající odpisové sazbě při konstantní základně. Pro výpočet metody SYD je aplikován vzorec (5).

Tab. 4.21 - Zrychlené odpisování pomocí metody SYD dle IFRS v Kč

Rok	PC	Odpis	ZC
2008	459 900	153 300	342 600
2009	459 900	122 640	219 960
2010	459 900	91 980	127 980
2011	459 900	61 320	66 660
2012	459 900	30 660	36 000

Zdroj: Vlastní zpracování

d) Výkonová metoda

Výkonová metoda odpisování se používá u majetku, kde se jeho hodnota snižuje v přímé úměře s jeho výkonností. V našem případě se jedná o počet najetých kilometrů. Odpis v jednotlivých letech se vypočte pomocí koeficientu. Odpisový koeficient se vypočte poměrem vstupní ceny a předpokládaným počtem najetých kilometrů, který za svou životnost automobil najede. Výpočet dle metody DDB je vypočten pomocí vzorce (6).

Tab. 4.22 - Počet km, které automobil najede za dobu své životnosti

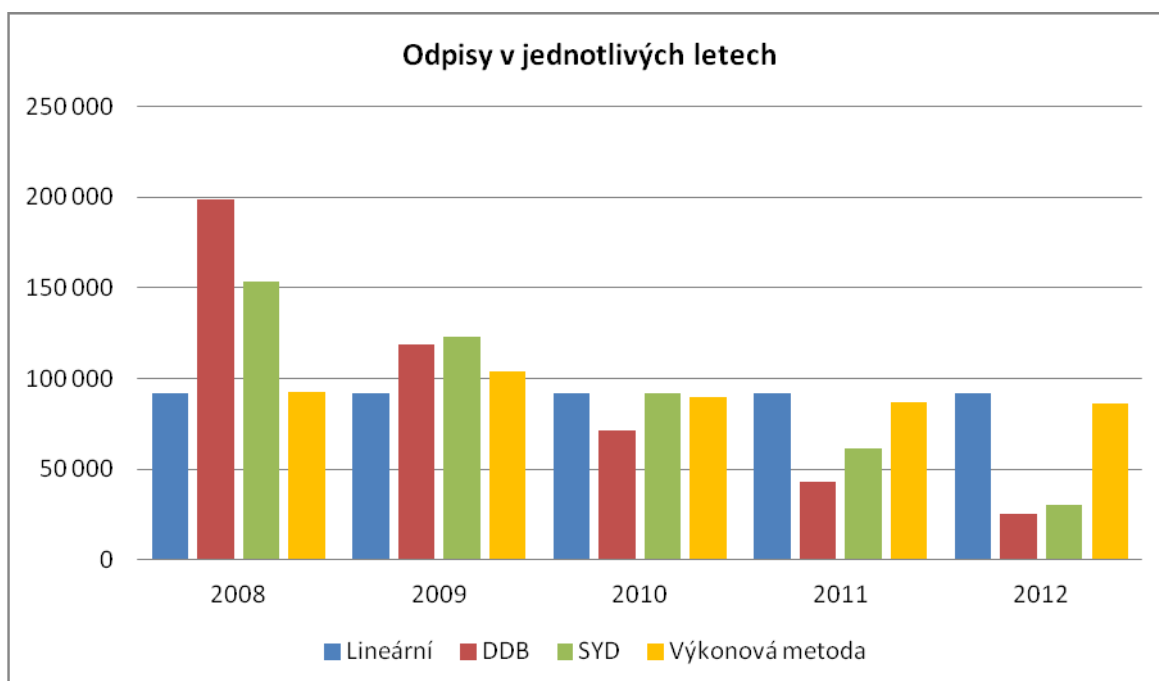
Rok	Počet najetých km	%
2008	22 146	20,2
2009	24 849	22,6
2010	21 445	19,5
2011	20 789	18,9
2012	20 646	18,8
Celkem	109 875	100

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 4.23 - Výkonová metoda odpisování dle IFRS v Kč

Rok	PC	Odpis	ZC
2008	459 900	92 696	403 204
2009	459 900	104 010	299 194
2010	459 900	89 762	209 432
2011	459 900	87 016	122 418
2012	459 900	86 418	36 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 4.1 - Porovnání výše odpisů v jednotlivých letech dle zvolené odpisové metody

Zdroj: Vlastní zpracování

Z uvedeného grafu můžeme vyčíst, že lineární odpisy se použijí u majetku, u něhož se předpokládá rovnoměrné opotřebovávání v průběhu jeho životnosti. Naproti tomu zrychlené odpisy se aplikují na majetek, kde lze očekávat větší opotřebení v prvních letech používání. Výkonová metoda je v našem případě založená na počtu najetých kilometrů.

Lineární metoda odpisování byla zvolena z důvodu, že se předpokládá přibližně stejné opotřebovávání majetku v průběhu jeho životnosti. Pokud by se dalo očekávat v prvních letech odpisování majetku vyšší opotřebení, zvolili bychom zrychlené odpisy majetku.

4.6 Prodej výrobního zařízení

Společnost zakoupila výrobní zařízení v roce 2007 za 240 000 Kč. Doba životnosti zařízení byla společností stanovena na 6 let. Se zbytkovou hodnotou se nepočítá. Vzhledem k malému vytížení výrobního zařízení bylo rozhodnuto, že bude v roce 2010 prodáno. Z odpisového plánu vyplývá, že zůstatková cena výrobního zařízení v roce 2010 bude 80 000 Kč.

Tab. 4.24 - Odpisy výrobního zařízení

Rok	PC	Odpis	Oprávky	ZC
2007	240 000	40 000	40 000	200 000
2008	240 000	40 000	80 000	160 000
2009	240 000	40 000	120 000	120 000
2010	240 000	40 000	160 000	80 000
2011	240 000	40 000	200 000	40 000
2012	240 000	40 000	240 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování

a) Prodej výrobního zařízení dle ČÚP

Dle českých účetních předpisů bude společnost s výrobním zařízením, přestože je určené k prodeji počítat tak, jakoby k prodeji určené nebylo. V ČÚP neexistuje žádná úprava, která by s majetkem, který je určený k prodeji kalkulovala. Proto se bude majetek odpisovat až do okamžiku prodeje. Následně se v souladu s ČÚP provede vyřazení výrobního zařízení z důvodu prodeje.

Vzhledem k tomu že společnost přestala na konci roku 2010 zařízení užívat, rozhodla se k jeho prodeji. Společnost výrobní zařízení prodala k 1. 5. 2011 za 155 000 Kč. Vyřazeno bylo v pořizovací ceně 240 000 Kč. Výnosy společnosti se navýší o prodejní cenu 155 000 Kč a výsledek hospodaření o rozdíl mezi prodejní a zůstatkovou cenou tj. 75 000 Kč.

Tab. 4.25 – Rozvaha po prodeji výrobního zařízení

Rozvaha ke dni 31. 12. 2011			
Výrobní zařízení	0	VH	75 000
Peníze	-85 000	VH minulých let	-160 000
Celkem	-85 000	Celkem	-85 000

Zdroj: Vlastní zpracování

b) Prodej výrobního zařízení dle IFRS

V okamžiku kdy se společnost rozhodla k prodeji zařízení, musí v souladu s mezinárodními standardy IFRS přesunout výrobní zařízení z aktiv zařazených jako pozemky, budovy a zařízení do aktiv držených za účelem prodeje. Výrobní zařízení se ocení pomocí reálné tržní hodnoty. Pokud by tržní hodnota zařízení byla nižší než zůstatková cena muselo by dojít ke snížení hodnoty aktiva.

Společnost počítá s prodejem výrobního zařízení za 155 000 Kč. Zůstatková cena na začátku roku 2010 je rovna 80 000 Kč. Pro převod do majetku určenému k prodeji se pro účely ocenění použije nižší částka. V našem případě je to částka 80 000 Kč. Po převodu aktiva z pozemků, budov a zařízení do majetku určenému k prodeji se dále zařízení neodpisuje.

Ve výsledku hospodaření se stejně jako u ČÚP zapíše částka 75 000 Kč. Rozvaha společnosti bude totožná jako v případě prodeje dle ČÚP. Z tohoto důvodu ji není potřeba znovu uvádět.

4.7 Aplikace vybraných položek dlouhodobého hmotného majetku v rozvaze v roce 2011

Tab. 4.26 – Porovnání účetních systémů dle ČÚP a IFRS v roce 2011

Aktiva	ČÚP	IFRS
Stroj	800 000	740 000
Administrativní budova	357 673	-
Investice do nemovitosti	-	960 000
Osobní automobil	99 180	127 980
Peníze	- 3 574 400	- 3 574 400
Celkem	- 2 317 547	- 1 746 420
Pasiva		
VH	- 2 317 547	- 2 338 777
Fond z přecenění	-	592 357
Celkem	- 2 317 547	- 1 746 420

Zdroj: Vlastní zpracování

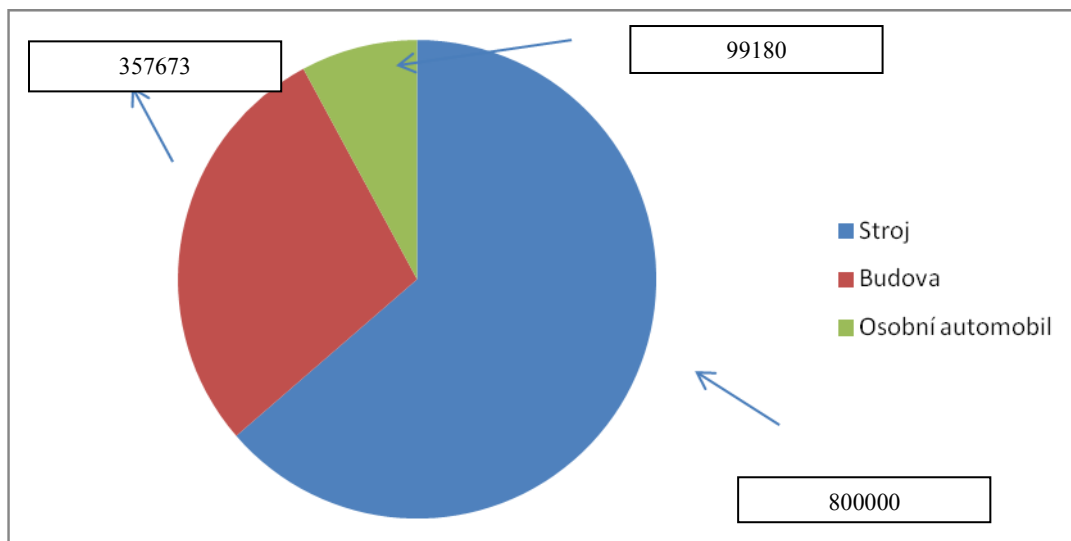
V Tab. 4.26 je prezentována konečná rozvaha vybraného dlouhodobého majetku v roce 2011 dle ČÚP a IFRS. Tab. 4.26 neobsahuje prodej výrobního zařízení, protože se prodej uskutečnil až v průběhu roku 2011. Tab. 4.26 porovnává rozdílné hodnoty dlouhodobého majetku v obou účetních systémech.

Rozdílná hodnota u stroje v Tab. 4.26 vychází z odlišného způsobu odpisování. U ČÚP se stroj odpisoval jako celek včetně součástky, která se co 2 roky musí vyměnit. Dle IFRS byl stroj odpisován komponentním způsobem, to znamená, že stroj i součástka byly odpisovány zvlášť nezávisle na sobě. Nejvýznamnější peněžní rozdíl vyplývá z přecenění budovy na reálnou hodnotu u IFRS. Toto přecenění se provedlo z důvodu, že společnost se rozhodla budovu dále nevyužívat pro svou hlavní ekonomickou činnost a byla přesunuta do investic do nemovitostí. U ČÚP se tato změna nijak neprojeví a hodnota majetku je rovna zůstatkové ceně v roce 2011. Hodnota osobního automobilu u IFRS je vyšší z důvodu uvažované zbytkové hodnoty na konci odpisování. Rozdílná hodnota osobního automobilu vyplývá z aplikace zbytkové hodnoty u IFRS. Položka peníze je součet všech částek, které společnost vynaložila za námi zkoumaný majetek. Výsledek hospodaření je součtem odpisů dlouhodobého hmotného majetku.

Grafická prezentace zjištěných výsledků

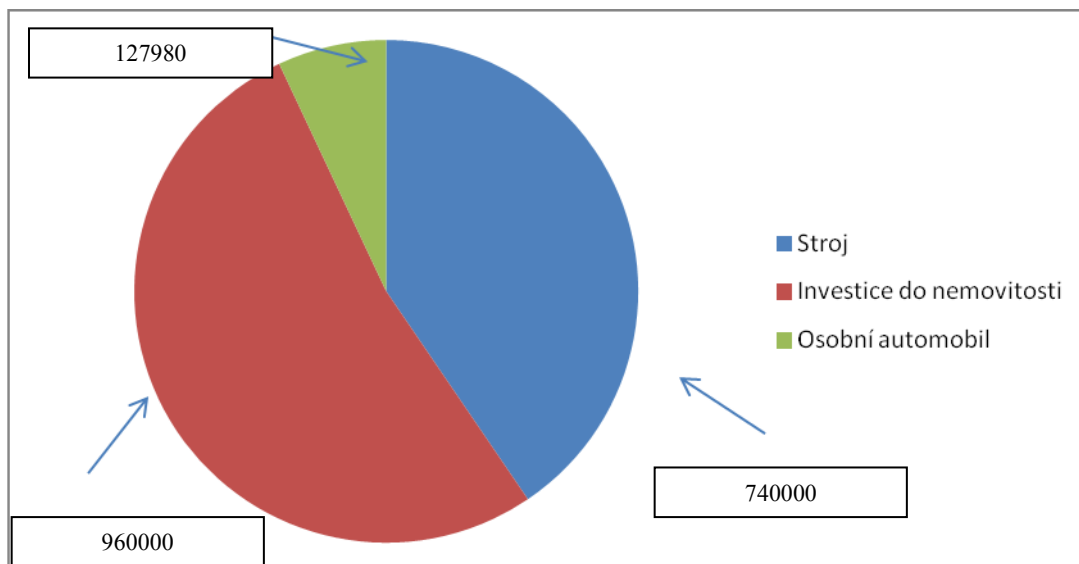
V předchozích příkladech byly znázorněny základní rozdíly při odpisování majetku dle ČÚP a IFRS. Pro shrnutí jsou sestrojeny grafy znázorňující strukturu dlouhodobého hmotného majetku ve společnosti za rok 2011. Graf 4.2 znázorňuje strukturu podle ČÚP a graf 4.3 ukazuje strukturu majetku podle IFRS.

Graf 4.2 – Struktura dlouhodobého hmotného majetku v Kč - ČÚP



Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 4.3 - Struktura dlouhodobého hmotného majetku v Kč - IFRS



Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše zkoumaných oblastí dlouhodobého hmotného majetku se dá konstatovat, že rozdíly mezi ČÚP a IFRS jsou stále poměrně velké, přestože v posledních letech došlo k dalšímu postupnému přiblížení těchto systémů.

5 Závěr

Cílem práce bylo srovnání vybraných položek dlouhodobého hmotného majetku v obou účetních systémech. Byly vybrány oblasti majetku, ve kterých se daly nejlépe zachytit rozdíly plynoucí z odlišnosti obou systémů. V práci byly použity metody popisu, analýzy, syntézy a komparace.

První část práce se zabývala charakteristikou dlouhodobého hmotného majetku z pohledu ČÚP, jeho oceněním a způsoby pořízení. Dále také způsoby odpisování majetku a to jak účetními tak i daňovými odpisy a následnému vyřazení dlouhodobého hmotného majetku z účetnictví. Byla zde řešena problematika technického zhodnocení majetku včetně oprav dlouhodobého hmotného majetku. Kapitola se věnuje rezervám a to jejich tvorbě a čerpání.

Další část teoretické práce vymezuje dlouhodobá hmotná aktiva dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Popisuje důležitou roli koncepčního rámce a věnuje se dílčím zkoumaným oblastem a jednotlivým standardům. Charakterizuje druhy ocenění aktiv včetně oceňovacích modelů či problematiku odpisování a používané metody odpisování. Zabývá se vyřazením aktiv, snížením hodnoty aktiv a zveřejňováním informací o všech uskutečněných operacích v rámci příslušného vykazovaného období.

Poznatky získané z teoretické části byly aplikovány do části analytické na konkrétní příklady. U odpisování stroje byla použita lineární metoda odpisování a metoda komponentního odpisování a to jak za použití zbytkové hodnoty, tak i bez použití zbytkové hodnoty. V případě administrativní budovy došlo ke srovnání jejího vykazování v obou účetních systémech za předpokladu, že budovu společnost přestane využívat pro svou hlavní ekonomickou činnost. Dále osobní automobil, v jehož případě byly použity rozdílné metody odpisování na základě využitelnosti tohoto majetku včetně aplikace zbytkové hodnoty. Poslední zkoumanou oblastí byl prodej výrobního zařízení a jeho dopady do obou účetních systémů.

V závěru analytické části se aplikovaly vypočtené výsledky na konci roku 2011 do zjednodušené rozvahy společnosti. Ta slouží uživatelům jako hlavní zdroj informací o reálné hodnotě majetku.

Z příkladů uvedených v analytické části vyplývá, že ČÚP na rozdíl od IFRS neposkytují pevná pravidla k vykazování dlouhodobého hmotného majetku. Standardy IFRS se snaží pružně reagovat na podněty, které vycházejí z podniků. České společnosti jsou

povinný sestavovat veškeré finanční výkazy v souladu s ČÚP pro stanovení základu daně, ovšem výkazy IFRS slouží primárně potřebám externích a interních uživatelů. Tito uživatelé v případě, že se rozhodují na základě účetní závěrky sestavené dle ČÚP by za určitých okolností mohli zvolit jiné rozhodnutí, pokud by měli možnost čerpat informace z účetní závěrky sestavené dle IFRS. Rozdíly, které mohou vznikat, jsou někdy značné a ovlivňují negativně finanční výsledky společnosti jako je rentabilita, zadluženost nebo dobu obratu.

Seznam použité literatury

1. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. Daně a účetnictví. ISBN 978-80-251-3652-2.
2. HINKE, Jana. *Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případové studie*. 1. vyd. Praha: Kernberg, 2007. 175 s. Management praxe (Kernberg). ISBN 978-80-903962-1-0.
3. HRADECKÝ, Mojmír. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 2008. 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
4. JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. 1. vyd. Praha: Grada, 2011. 432 s. ISBN 978-80-247-3427-9.
5. KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. vyd. Praha: Bova Polygon, 2012. 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.
6. KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
7. KYNCLOVÁ, Daniela. *České účetní standardy pro podnikatele s komentářem*. 1.vyd. Brno: CP Books, 2005. 64 s. ISBN 80-251-0655-1.
8. PELC, Vladimír. *Daňové odpisy: strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011. 204 s. ISBN 978-80-7400-387-5.
9. RANDÁKOVÁ, Monika. *Finanční účetnictví pro podnikatele v příkladech*. 3. vyd. Praha: Oeconomica, 2009. 122 s. ISBN 978-80-245-1565-6.
10. RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 1.vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 1096 s. ISBN 9788072637140.
11. ŠIMAN, Josef a Petr PETERA. *Financování podnikatelských subjektů: teorie pro praxi*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2010. 192 s. ISBN 978-80-7400-117-8.
12. TPA HORWATH NOTIA AUDIT. *Podvojně účetnictví*. 18. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 224 s. ISBN 9788024738079.
13. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005*. 1. sv. Praha: International Accounting Standards Board, 2005. 2249 s. ISBN 80-239-5721-X.

Elektronické dokumenty

14. České účetní standardy - platné pro rok 2012 aktualizováno: 24. února 2012.
Ministerstvo financí České republiky [online]. [26. 11. 2012]. Dostupné z:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_vf_pravpred_platna_leg_standardy_66831.html
15. Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. *Podnikatel.cz* [online]. [27. 11. 2012].
Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/zakony/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele/dlouhodoby-nehmotny-a-hmotny-majetek/>
16. Technické zhodnocení a opravy dlouhodobého majetku. *Daňáři on line* [online]. [29. 11. 2012]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2342v3099-technicke-zhodnoceni-a-opravy-dlouhodobeho-majetku/>

Zákony a vyhlášky

17. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví. *Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví* [online]. [27. 11. 2012] Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>
18. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. *Business Center CZ* [online]. [30. 11. 2012].
Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>
19. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. *Business Center CZ* [online]. [29. 11. 2012]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>
20. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. *Business Center CZ* [online]. [30. 11. 2012]. Dostupné z:
<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/rezervy/>

Seznam zkratk

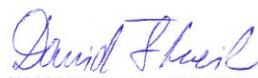
ČÚP	České účetní předpisy
DDB	Double declining balance
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
EU	Evropská unie
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy
IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
k	Koeficient
PC	Pořizovací cena
SYD	Sum of the years digits
TZH	Technické zhodnocení
V	Celkový výkon
VC	Vstupní cena
VH	Výsledek hospodaření
ZBH	Zbytková hodnota
ZC	Zůstatková cena

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji že,

- jsem byl seznámen s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 / užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 10.5.2013



.....
jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha č. 1 - Vzorový účtový rozvrh